LA MISE À JOUR 2017 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

>almqé par le Conseil de l'OCDE
lb 2. novembre /-.7

OECD
BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES

21 novembre 2017

LA MISE À JOUR 2017 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

La présente note comprend le contenu de la prochaine mise à jour du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (la mise à jour 2017). La mise à jour 2017 a été approuvée par le Comité des affaires fiscales le 28 septembre 2017 et par le Conseil de l'OCDE le 21 novembre 2017.

La mise à jour 2017 contient principalement des modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (le Modèle OCDE) qui ont été approuvées dans le cadre du paquet BEPS ou qui étaient prévues au titre des travaux de suivi des mesures BEPS se rapportant aux conventions fiscales. Ces modifications portent sur les aspects suivants :

- Modifications du titre et du préambule du Modèle OCDE, ainsi que de son introduction, et modifications correspondantes des Commentaires figurant dans le Rapport sur l'Action 6 (*Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*).
- Ajout du nouveau paragraphe 2 à l'article 1 (disposition portant sur les entités transparentes) et modifications correspondantes des Commentaires. Ces modifications figurent dans le chapitre 14 du Rapport sur l'Action 2 (*Neutraliser les effets des dispositifs hybrides*).
- Ajout du nouveau paragraphe 3 à l'article 1 (la « clause de sauvegarde ») et modifications correspondantes des Commentaires. Ces modifications figurent dans le Rapport sur l'Action 6.
- Modifications de la section des Commentaires sur l'article 1 concernant l'« Usage incorrect de la Convention », qui contiennent des dispositions facultatives permettant de refuser l'octroi des avantages prévus par la convention aux éléments de revenu qui bénéficient de « régimes fiscaux spéciaux » et dans les cas où des changements ont été apportés au droit interne d'un partenaire conventionnel après la conclusion d'une convention fiscale. Des propositions de dispositions facultatives ont été rédigées dans le Rapport sur l'Action 6, qui faisait observer que ces propositions seront de nouveau étudiées à la lumière des propositions similaires diffusées par les États-Unis pour commentaires publics en septembre 2015. Ces dispositions facultatives relatives aux « régimes fiscaux spéciaux » et aux changements ultérieurs apportés au droit interne, telles qu'elles apparaîtront dans la mise à jour 2017, ont donc été finalisées.
- Modifications des articles 3 et 4 et des Commentaires correspondants, concernant la résidence des fonds de pension. Le paragraphe 12 du Rapport sur l'Action 6 demandait que soient engagés des travaux supplémentaires pour faire en sorte qu'un fonds de pension soit considéré comme résident de l'État dans lequel il est constitué, que ce fonds de pension bénéficie ou non d'une exonération partielle ou totale de l'impôt dans cet État. Le 29 février 2016, le Comité des affaires fiscales a diffusé un projet contenant un projet de modifications des articles 3 et 4 et des Commentaires sur ces articles.
- Modifications du paragraphe 2 de l'article 3 et modifications correspondantes des Commentaires sur les articles 3 et 25. Le Rapport sur l'Action 14 (*Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends*) demandait de procéder à ces modifications – destinées à dissiper tout doute sur le fait que, lorsque les autorités compétentes se sont entendues sur une signification commune d'un terme non défini, la signification que le droit interne attribue à ce terme ne s'applique plus – dans le contexte des travaux de suivi sur l'Action 14 de manière à clarifier le statut juridique d'un accord amiable entre autorités compétentes.
- Modifications du paragraphe 3 de l'article 4 (critère de départage appliqué pour déterminer la résidence en vertu d'une convention de personnes, autres que les personnes physiques, ayant une

double résidence) et des Commentaires correspondants. Ces modifications figurent dans le Rapport sur l'Action 6.

- Modifications de l'article 5 et de ses Commentaires résultant du Rapport sur l'Action 7 (*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*) et des travaux de suivi relatifs à ces modifications.
- Modifications de l'alinéa 2 *a*) de l'article 10 visant à introduire une durée minimale de détention pour pouvoir bénéficier du taux de 5 % applicable aux dividendes, et modifications correspondantes des Commentaires. Ces modifications figurent dans le Rapport sur l'Action 6.
- Remplacement du paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 10 par un paragraphe contenant une disposition alternative qui refuserait l'avantage du taux réduit prévu par l'article 10(2) *a*) à certains organismes de placement collectif qui ne paient pas d'impôt sur le revenu de leurs placements. Cette disposition alternative figurait dans le Rapport sur l'Action 6.
- Modifications du paragraphe 4 de l'article 13, portant sur les transactions qui visent à contourner l'application de cette disposition, et modifications correspondantes des Commentaires. Ces modifications figurent dans le Rapport sur l'Action 6.
- Modifications des articles 23 A et 23 B et modifications correspondantes des Commentaires sur les articles 10, 11, 21 et 23 A et 23 B. Ces modifications apportent une réponse aux questions relatives à la suppression de la double imposition qui ont été soulevées lors des travaux sur les nouveaux paragraphes 2 et 3 de l'article 1. Le Rapport sur l'Action 6 contenait une ébauche de propositions sur certaines de ces modifications.
- Modifications de l'article 25 et des Commentaires sur les articles 2, 7, 9 et 25 contenues dans le Rapport sur l'Action 14 ou qui, selon ce Rapport, seraient élaborées dans le cadre des travaux de suivi se rapportant à l'Action 14. Il s'agissait de modifications du paragraphe 5 de l'article 25, des Commentaires correspondants et d'une révision du « Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage » contenu dans une annexe à ces Commentaires. Les modifications se rapportant à la disposition sur l'arbitrage selon la procédure amiable contenue dans le Modèle OCDE et de ses Commentaires visent à refléter la disposition sur l'arbitrage selon la procédure amiable élaborée au cours de la négociation de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS (l'Instrument multilatéral) adoptée le 24 novembre 2016.
- Ajout d'un nouvel article 29 (Droit aux avantages) et de Commentaires correspondants, qui intègre dans le Modèle OCDE une règle de limitation des avantages (versions simplifiée et détaillée), une règle anti-abus pour les établissements stables situés dans des États tiers et une règle fondée sur le critère de l'objet principal. Ces dispositions figuraient dans le Rapport sur l'Action 6. Comme indiqué dans ce Rapport, les deux versions de la règle de limitation des avantages et la règle anti-abus applicable aux établissements stables situés dans des États tiers, telles qu'elles apparaissent dans le Rapport, étaient des dispositions provisoires susceptibles d'évoluer à la lumière des versions de ces règles qui seraient incluses dans le Modèle de Convention fiscale des États-Unis, qui n'étaient pas finalisées au moment où le Rapport sur l'Action 6 a été approuvé. Ces dispositions, telles qu'elles figureront dans la mise à jour 2017, ont été finalisées en ce sens. Les Commentaires sur l'article 29 contiennent également trois exemples supplémentaires portant sur l'application de la règle du critère de l'objet principal à des fonds autres que des organismes de placement collectif (qui ne figuraient pas dans le Rapport sur l'Action 6) qui ont été diffusés à l'état de projet dans un projet en mars 2016.
- Changements apportés pour refléter le contenu de la mise à jour 2017 décrit ci-dessus.

La mise à jour 2017 contient aussi d'autres modifications au Modèle OCDE qui ont déjà été diffusées pour

commentaires et n'ont pas été développées dans le cadre des travaux sur les mesures BEPS se rapportant aux conventions fiscales, à savoir :

- Modifications des Commentaires sur l'article 5 visant à incorporer les changements résultant des travaux sur l'action 7 du BEPS dans les travaux antérieurs portant sur l'interprétation et l'application de l'article 5. Les propositions issues de ces travaux antérieurs – qui étaient basés sur la version de l'article 5 antérieure à la mise à jour 2017 – ont été initialement publiées dans un projet en octobre 2011, examinées au cours d'une consultation publique tenue le 7 septembre 2012, puis diffusées dans un projet révisé en octobre 2012.
- Modifications de l'article 8, modifications correspondantes de l'alinéa 1 *e*) de l'article 3 (la définition de l'expression « trafic international ») et du paragraphe 3 de l'article 15 (concernant l'imposition de l'équipage d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international), et changements correspondants des articles 6, 13 et 22. Ces modifications englobent également celles apportées aux Commentaires correspondants. Ces propositions de modifications ont été diffusées dans un projet en novembre 2013.

De plus, la mise à jour 2017 comprend quatre modifications au Modèle de Convention fiscale qui ont été incluses dans le document de consultation du 11 juillet 2017 et qui n'avaient pas fait précédemment l'objet d'une diffusion pour commentaires, à savoir :

- Modifications du paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 4 portant sur la question de savoir si un logement loué à une personne non liée pouvait être considéré comme un « foyer d'habitation permanent » du propriétaire aux fins de la règle de départage exposée à l'alinéa 2(*a*) de l'article 4.
- Modifications des paragraphes 17 et 19 des Commentaires sur l'article 4 et ajout d'un nouveau paragraphe 19.1 à ces Commentaires. Ces modifications visent à préciser la signification de l'expression « séjour habituel » dans la règle de départage exposée à l'alinéa 2(*c*) de l'article 4.
- Ajout d'un nouveau paragraphe 5 aux Commentaires sur l'article 5. Ce paragraphe indique que l'enregistrement aux fins d'une taxe sur la valeur ajoutée ou d'une taxe sur les produits et services n'entre pas en ligne de compte pour l'interprétation et l'application de la définition d'un établissement stable.
- Suppression de la référence entre parenthèses « (autre qu'une société de personnes) » de l'alinéa 2 *a*) de l'article 10, dans le but de faire en sorte que le taux réduit d'imposition à la source des dividendes prévu par cet alinéa s'applique dans le cas où le nouvel article 1(2) aurait pour conséquence qu'un dividende payé à une entité transparente serait considéré comme un revenu d'un résident d'un État contractant parce qu'il est taxé à la charge de l'entité ou de ses membres. Cette suppression s'accompagne de l'ajout des paragraphes 11 et 11.1 des Commentaires sur l'article 10.

Par suite des commentaires reçus sur ces quatre modifications, une modification a été faite à la dernière phrase du paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 5. Cette modification a l'intention de clarifier ce paragraphe et de faire un renvoi à de langage similaire dans le Rapport sur l'action 1 (*Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*) et les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS.

Enfin, la mise à jour 2017 comprend les modifications aux observations et réserves des pays membres de l'OCDE et aux positions des économies non membres. Ces modifications incluent le remplacement des positions de la Lettonie – qui est devenue membre de l'OCDE après la publication de la mise à jour 2014 du Modèle OCDE – par observations et réserves.

TABLE DES MATIÈRES

A. MODIFICATIONS À L'INTRODUCTION 7
B. MODIFICATIONS APPORTÉES AU SOMMAIRE DE LA CONVENTION 13
C. MODIFICATIONS À LA CONVENTION 14
Titre et préambule 14
Article 1 14
Article 3 15
Article 4 15
Article 5 16
Article 6 18
Article 8 18
Article 10 19
Article 13 19
Article 15 19
Article 22 20
Article 23 A 20
Article 23 B 20
Article 25 21
Articles 29 à 31 21
D. MODIFICATIONS AUX COMMENTAIRES 25
Article 1 25
Article 2 71
Article 3 72
Article 4 80
Article 5 87
Article 6 138
Article 7 139
Article 8 142
Article 9 145
Article 10 146
Article 11 155
Article 12 159
Article 13 162
Article 15 167
Article 16 172
Article 17 172
Article 18 173
Article 20 174
Article 21 175
Article 22 176
Articles 23 A et 23 B 177
Article 24 184
Article 25 186
Article 29 235
Articles 30 et 31 317
E. MODIFICATIONS APPORTÉES AUX POSITIONS DES ÉCONOMIES NON MEMBRES 318
Introduction 318

Positions sur l’article 1 318
Positions sur l’article 2 319
Positions sur l’article 3 319
Positions sur l’article 4 320
Positions sur l’article 5 321
Positions sur l’article 6 328
Positions sur l’article 7 328
Positions sur l’article 8 329
Positions sur l’article 9 330
Positions sur l’article 10 330
Positions sur l’article 11 331
Positions sur l’article 12 331
Positions sur l’article 13 332
Positions sur l’article 15 332
Positions sur l’article 16 333
Positions sur l’article 17 333
Positions sur l’article 20 333
Positions sur l’article 21 333
Positions sur l’article 25 334
Positions sur l’article 29 335

LA MISE À JOUR 2017 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

[Les changements apportés au texte actuel du Modèle de Convention apparaissent en caractères ~~biffés~~ dans le cas des suppressions et en caractères ***italiques gras*** dans le cas des ajouts]

A. MODIFICATIONS À L'INTRODUCTION

1. Remplacer les paragraphes 2 et 3 de l'introduction par ce qui suit :

> 2. Les pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques. ***Ces pays reconnaissent également depuis longtemps la nécessité d'améliorer la coopération administrative en matière fiscale, notamment par l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement des impôts, en vue de prévenir l'évasion et la fraude fiscales.***
>
> 3. ***Tels sont*** ~~Tel est~~ le***s*** principaux objets du Modèle de l'OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. Comme l'a recommandé le Conseil de l'OCDE[1], les pays membres, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions bilatérales, devraient se conformer à ce Modèle de Convention à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires et compte tenu des réserves qui y figurent, et leurs administrations fiscales devraient suivre ces Commentaires, tels que modifiés de temps à autre et sous réserve des observations qu'elles ont formulées sur ceux-ci, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur le Modèle de Convention.

2. Ajouter le nouveau paragraphe 11.2 suivant à l'introduction :

> ***11.2 Depuis la publication de la première version ambulatoire en 1992, la Convention modèle a été mise à jour à 10 reprises (en 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2014 et 2017). La dernière mise à jour, adoptée en 2017, comportait un grand nombre de changements résultant du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et, en particulier, des rapports finaux sur les Actions 2, 6, 7 et 14[2] produits dans le cadre de ce projet*.**

3. Ajouter le titre et les nouveaux paragraphes 15.1 à 15.6 suivants à l'introduction :

---

1 Voir l'annexe.

2 ***OCDE (2017),* Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 - Rapport final 2015, *Éditions OCDE, Paris, DOI:* http://dx.doi.org/10.1787/9789264255104-fr*; OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*, Action 6 - Rapport final 2015, *Éditions OCDE, Paris, DOI:* http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr*; OCDE (2016),* Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015, *Éditions OCDE, Paris, DOI :* http://dx.doi.org/10.1787/9789264255227-fr*; OCDE (2016),* Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015, *Éditions OCDE, Paris, DOI :* http://dx.doi.org/10.1787/9789264252370-fr.**

C. Considérations de politique fiscale pertinentes aux fins de la décision de conclure une convention fiscale ou de modifier une convention existante

15.1 En 1997, le Conseil de l'OCDE a adopté, à l'adresse des gouvernements des pays membres, une recommandation les incitant à poursuivre leurs effort en vue de conclure des conventions fiscales bilatérales avec ceux des pays membres, et des pays non membres lorsque cela est approprié, avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles conventions. Si conclure ou non une convention fiscale avec un autre pays est une décision qu'il appartient à chaque État de prendre en fonction de différents facteurs, qui comprennent à la fois des considérations fiscales et non fiscales, les considérations de politique fiscale joueront généralement un rôle clé dans cette décision. Les paragraphes qui suivent décrivent certaines de ces considérations de politique fiscale, qui sont pertinentes non seulement pour la question de la conclusion ou non d'une convention avec un État mais aussi pour la question de savoir si un État doit ou non chercher à modifier ou à remplacer une convention existante voire, en dernier ressort, à la dénoncer (en tenant compte du fait que la dénonciation d'une convention a souvent des répercussions négatives pour un grand nombre de contribuables qui ne sont pas concernés par les situations à l'origine de la dénonciation de la convention).

15.2 Étant donné qu'un des principaux objets des conventions fiscales est d'éviter la double imposition en vue de réduire les obstacles aux services, au commerce et à l'investissement transfrontaliers, l'existence de risques de double imposition résultant de l'interaction des systèmes fiscaux des deux États sera la première préoccupation en termes de politique fiscale. Ces risques de double imposition seront généralement plus importants lorsqu'il existe un niveau significatif, existant ou prévu, de flux transfrontaliers d'échanges commerciaux et d'investissement entre les deux États. La plupart des dispositions des conventions fiscales visent à alléger la double imposition en répartissant les droits d'imposition entre les deux États et l'on part du principe que, lorsqu'un État accepte des dispositions conventionnelles qui restreignent son droit d'imposer des éléments de revenu, il le fait généralement en considérant que ces éléments de revenu sont imposables dans l'autre État. Lorsque, dans un État, l'impôt sur le revenu est faible ou inexistant, les autres États devraient examiner s'il existe des risques de double imposition qui, en eux-mêmes, justifieraient une convention fiscale. Les États devraient aussi examiner s'il existe des éléments du système fiscal d'un autre État qui pourraient accroître le risque de non-imposition, ce qui peut inclure des avantages fiscaux qui sont cantonnés de façon à ne pas affecter l'économie de cet État.

15.3 En conséquence, deux États qui envisagent de conclure une convention fiscale devraient évaluer dans quelle mesure il existe effectivement un risque de double imposition dans des situations transfrontalières qui impliquent leurs résidents. Un grand nombre de cas de double imposition juridique dus à l'imposition combinée par l'État de source et l'État de résidence peuvent être éliminés par des dispositions internes pour l'allégement de la double imposition (habituellement, sous la forme d'un mécanisme d'exemption ou de crédit d'impôt) qui ne relèvent pas de conventions fiscales. Bien que ces dispositions internes traiteront probablement la plupart des formes de double imposition juridique du type résidence-source, elles ne couvriront pas tous les cas de double imposition, en particulier s'il existe d'importantes différences dans les règles de détermination de la source des deux États ou si le droit interne de ces États ne permet pas un allégement unilatéral de la double imposition économique (par exemple, dans le cas d'un ajustement des prix de transfert opéré dans un autre État).

15.4 Une autre considération de politique fiscale pertinente par rapport à la conclusion d'une convention fiscale est le risque d'imposition excessive qui peut résulter de retenues fiscales élevées dans l'État de la source. Bien que les mécanismes d'allégement de la double imposition assurent normalement que ces retenues fiscales élevées n'entraînent pas de double imposition, si

ces impôts perçus dans l'État de la source sont supérieurs au montant normalement prélevé sur les bénéfices dans l'État de résidence, ils peuvent avoir un effet préjudiciable sur les échanges et l'investissement transfrontaliers.

15.5 D'autres considérations fiscales qui devraient être prises en compte lorsqu'il est envisagé de conclure une convention concernent notamment les diverses caractéristiques des conventions fiscales qui encouragent et favorisent les liens économiques entre les pays, comme la protection contre le traitement fiscal discriminatoire de l'investissement étranger qu'offrent les règles sur la non-discrimination de l'article 24, la certitude accrue du traitement fiscal pour les contribuables qui ont droit aux avantages de la convention, et le fait que les conventions fiscales, par la procédure amiable et la possibilité pour les États contractants de recourir à l'arbitrage, prévoient un mécanisme pour la résolution des différends fiscaux internationaux.

15.6 Un objectif important des conventions fiscales étant la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, les États devraient aussi examiner si les signataires potentiels d'une convention ont la volonté et la capacité d'appliquer effectivement les dispositions des conventions fiscales relatives à l'assistance administrative, comme la capacité d'échanger des renseignements à des fins fiscales, ce qui est un aspect essentiel devant être pris en considération lors de la décision de conclure une convention fiscale. La capacité et la volonté d'un État de prêter assistance pour le recouvrement des impôts seraient également un facteur pertinent à prendre en compte. Il faut toutefois noter qu'en l'absence de tout risque effectif de double imposition, ces dispositions administratives ne suffiraient pas à elles seules à justifier en termes de politique fiscale l'existence d'une convention fiscale, cette assistance administrative pouvant être assurée par d'autres accords plus ciblés, comme la conclusion d'un accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales ou la participation à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[1].

4. Remplacer le paragraphe 16 de l'introduction et les sous-titres qui le précèdent par ce qui suit :

***D~~C~~.* Présentation du Modèle de Convention**

Titre du Modèle de Convention

16. Dans le Projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977, l'élimination des doubles impositions était mentionnée dans le titre du Modèle de Convention. ~~Par la suite~~ Il a été décidé***, en 1992,*** d'utiliser un titre plus court et de supprimer cette mention parce que le Modèle de Convention porte non seulement sur l'élimination de la double imposition mais aussi sur d'autres questions telles que la prévention de l'évasion et ***de la fraude fiscales*** et la non-discrimination. Cette modification a été apportée à la page de couverture de cette publication ainsi qu'au Modèle de Convention comme tel. Toutefois, il ~~est~~ ***était*** bien entendu que plusieurs pays membres ~~continuent~~ ***continuaient*** de suivre la pratique consistant à mentionner dans le titre soit l'élimination des doubles impositions, soit l'élimination des doubles impositions ainsi que la prévention de la fraude fiscale ***puisque ces deux approches mettaient l'accent sur ces objets importants de la Convention***.

5. Ajouter les nouveaux paragraphes 16.1 et 16.2 suivants à l'introduction :

16.1 En 2017, suite aux travaux conduits dans le cadre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20,

---

1 Disponible à http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Consolidated_Tex_MAC(2).pdf.

le Comité a décidé de modifier le titre de la Convention et d'inclure un préambule. Les modifications apportées reconnaissent expressément que les objets de la Convention ne se limitent pas à l'élimination de la double imposition et que les États contractants ne souhaitent pas que les dispositions de la Convention créent des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par le jeu de l'évasion et de la fraude fiscales. Compte tenu des préoccupations particulières en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices résultant de mécanismes de chalandage fiscal, il a également été décidé de mentionner ces mécanismes en tant qu'exemple d'évasion fiscale qui ne devrait pas être une conséquence des conventions fiscales, étant entendu qu'il s'agit uniquement d'un exemple parmi d'autres de ce que les États contractants entendent empêcher.

16.2 Puisque le titre et le préambule font partie du contexte de la Convention[1] et constituent une déclaration générale de l'objet et du but de celle-ci, ils devraient jouer un rôle important dans l'interprétation des dispositions de la Convention. Selon la règle générale d'interprétation des traités contenue dans l'article 31(1) de la Convention de Vienne sur le droit des traités, « [u]n traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. »

6. Remplacer les paragraphes 21 à 23 de l'introduction par ce qui suit :

21. Les catégories suivantes de revenu et de fortune peuvent être imposées sans aucune limitation dans l'État de la source ou du situs :

- les revenus de biens immobiliers situés dans cet État (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières), les gains tirés de l'aliénation de ces biens et de la fortune constituée par ces biens (article 6 et paragraphe 1 des articles 13 et 22) ainsi que les gains tirés de l'aliénation d'actions qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de ces biens (paragraphe 4 de l'article 13) ;
- les bénéfices d'un établissement stable situé dans cet État, les gains réalisés à la suite de l'aliénation de cet établissement stable, et la fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif de cet établissement stable (article 7 et paragraphe 2 des articles 13 et 22) ; exception : si l'établissement stable est utilisé pour des activités de transport maritime international~~, de navigation intérieure~~ et de transport aérien international (voir ***le*** paragraphe 23 ci-dessous) ;
- les revenus des activités d'artistes et sportifs exercées dans cet État, indépendamment de la question de savoir si les revenus sont attribués à l'artiste ou au sportif lui-même ou à une autre personne (article 17) ;
- les tantièmes versés par une société qui est un résident de cet État (article 16) ;
- les rémunérations au titre d'un emploi salarié du secteur privé exercé dans cet État, à moins que le salarié n'y séjourne pendant une période n'excédant pas au total 183 jours au cours de toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée et que certaines conditions ne soient remplies~~, ainsi que les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international ou à bord d'un bateau si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans cet État (article 15)~~ ;
- sous réserve de certaines conditions, les rémunérations et pensions versées aux membres de la fonction publique (article 19).

1 Voir l'article 31(2) de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

22. Les catégories de revenus qui peuvent être soumis à une imposition limitée dans l'État de la source sont les suivantes :

- dividendes : à condition que la participation génératrice de dividendes ne se rattache pas effectivement à un établissement stable situé dans l'État de la source, cet État doit limiter l'impôt qu'il prélève à 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement***, pendant une période de 365 jours***, au moins 25 pour cent du capital de la société qui paye les dividendes et 15 pour cent de leur montant brut dans les autres cas (article 10) ;
- intérêts : sous réserve de la même limitation que dans le cas des dividendes, l'État de la source doit limiter le montant de l'impôt qu'il prélève à 10 pour cent du montant brut des intérêts, pour autant que ceux-ci n'excèdent pas un montant normal (article 11).

23. D'autres éléments de revenu ou de fortune ne peuvent être imposés dans l'État de la source ou du situs ; en général, ils ne sont imposables que dans l'État de résidence du contribuable. Cela vaut par exemple pour les redevances (article 12), pour les gains provenant de l'aliénation de valeurs mobilières (paragraphe 5 de l'article 13, sous réserve de l'exception visée au paragraphe 4 de l'article 13)***, pour les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international (paragraphe 3 de l'article 15),*** pour les pensions du secteur privé (article 18), pour les sommes reçues par un étudiant pour ses études ou sa formation (article 20), pour la fortune constituée par des valeurs mobilières (paragraphe 4 de l'article 22). ***De même, ~~L~~l***es bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international~~ ou de bateaux servant à la navigation intérieure~~, les gains provenant de l'aliénation de ces navires~~, bateaux~~ ou aéronefs et la fortune constituée par ces biens ne sont imposables que dans l'État ~~où le siège de direction effective de l'entreprise est situé~~***de résidence*** (article 8 et paragraphe 3 des articles 13 et 22). Les bénéfices des entreprises qui ne sont pas attribuables à un établissement stable situé dans l'État de la source ne sont ***aussi*** imposables que dans l'État de résidence (paragraphe 1 de l'article 7).

7. Remplacer le paragraphe 26 de l'introduction par ce qui suit :

26. La Convention comporte un certain nombre de dispositions spéciales. Ces dispositions concernent les points suivants :

- l'élimination de la discrimination fiscale dans diverses circonstances (article 24) ;
- l'application d'une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition et de résoudre les désaccords concernant l'interprétation de la Convention (article 25) ;
- l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États contractants (article 26) ;
- l'assistance au recouvrement par chacun des États contractants au profit de l'autre État (article 27) ;
- le traitement fiscal des membres des missions diplomatiques et postes consulaires en conformité avec le droit international (article 28) ;
- ***le droit aux avantages de la Convention (article 29) ;***
- l'extension territoriale de la Convention (article ~~29~~***30***).

8. Remplacer le paragraphe 35 de l'introduction par ce qui suit :

35. Il est évident que les modifications des articles du Modèle et les modifications apportées aux Commentaires qui en sont la conséquence directe ne doivent pas être prises en compte dans l'interprétation ou l'application de conventions précédemment conclues lorsque les dispositions de ces conventions diffèrent, quant au fond, des articles modifies ***(voir, par exemple, le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 5)***. Toutefois, toute autre modification ou addition apportée aux Commentaires devrait normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption puisqu'elle correspond à un consensus entre les pays membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques.

9. Remplacer les paragraphes 39 à 41 de l'introduction par ce qui suit :

39. Il y a lieu de mentionner aussi la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui a été élaborée dans le cadre du Conseil de l'Europe sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales et qui est entrée en vigueur le 1er avril 1995. ***Une autre convention multilatérale qui doit être mentionnée est la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui a été élaborée afin de faciliter la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions résultant du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et qui a été ouverte à la signature le 31 décembre 2016.***

40. Malgré l'existence de ces ~~deux~~ conventions ***multilatérales***, rien ne permet de croire que la conclusion d'une convention fiscale multilatérale applicable à ~~tous les~~ ***un grand nombre de*** pays ~~membres~~ ***qui puisse remplacer le réseau de conventions fiscales bilatérales en vigueur*** soit ~~actuellement~~***maintenant*** une solution réalisable. Le Comité estime donc que les conventions bilatérales constituent encore un meilleur moyen d'éviter la double imposition au niveau international.

Évasion et fraude fiscales ; usage incorrect des conventions

41. ~~Le Comité des affaires fiscales continue d'étudier les questions de l'usage incorrect des conventions fiscales et de la fraude fiscale internationale. Ce problème est mentionné dans les Commentaires sur plusieurs articles. En particulier, l'article 26, ainsi qu'il est précisé dans les Commentaires, permet aux États d'échanger des renseignements afin de lutter contre ces abus.~~ ***Les questions liées à l'usage incorrect des conventions fiscales et à la fraude et l'évasion fiscales internationales ont été une préoccupation constante du Comité des affaires fiscales depuis la publication du Projet de Convention de 1963. Au cours des années, un certain nombre de dispositions (tel l'article 29, ajouté en 2017) ont été ajoutées au Modèle de Convention, ou ont été modifiées, afin d'empêcher diverses formes de fraude et d'évasion fiscales. Le Comité des affaires fiscales continuera de surveiller l'application des conventions fiscales afin de s'assurer que, comme il est indiqué dans le préambule de la Convention, les dispositions de la Convention ne sont pas utilisées aux fins de fraude ou d'évasion fiscales.***

B. MODIFICATIONS APPORTÉES AU SOMMAIRE DE LA CONVENTION

10. Remplacer la partie du Sommaire de la Convention concernant les Chapitres VI et VII par ce qui suit :

Chapitre VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 24 Non-discrimination
Article 25 Procédure amiable
Article 26 Échange de renseignements
Article 27 Assistance en matière de recouvrement des impôts
Article 28 Membres des missions diplomatiques et postes consulaires
Article 29 ***Droit aux avantages***
Article ~~29~~***30*** Extension territoriale

Chapitre VII

DISPOSITIONS FINALES

Article ~~30~~***31*** Entrée en vigueur
Article ~~31~~***32*** Dénonciation

C. MODIFICATIONS À LA CONVENTION

Titre et préambule

11. Remplacer le titre de la Convention (y compris sa note de bas de page) par ce qui suit :

Convention entre (l'État A) et (l'État B) pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales ~~Convention entre (l'État A) et (l'État B) en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune[1]~~

~~1. Les États peuvent également choisir de suivre la pratique répandue consistant à mentionner dans le titre soit la prévention des doubles impositions, soit la prévention des doubles impositions et de la fraude fiscale.~~

12. Remplacer le titre « Préambule de la Convention » (y compris sa note de bas de page) par ce qui suit :

~~PRÉAMBULE DE LA CONVENTION[1]~~

~~1. Le préambule de la Convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.~~

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION

(L'État A) et (l'État B),

Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

Entendant conclure une Convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allégements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers),

Sont convenus de ce qui suit :

Article 1

13. Remplacer l'article 1 par ce qui suit :

Article 1

PERSONNES VISÉES

1. La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

2. Aux fins de la présente Convention, le revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif considéré comme totalement ou partiellement transparent sur le plan fiscal selon la législation fiscale de l'un des États contractants est considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, mais uniquement dans la mesure où ce revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un résident de cet État.

3. Cette Convention n'affecte pas l'imposition par un État contractant de ses résidents, sauf en ce qui concerne les avantages accordés en vertu du paragraphe 3 de l'article 7, du paragraphe 2 de l'article 9 et des articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 et 28.

Article 3

14. Remplacer l'alinéa 1 *e*) de l'article 3 par ce qui suit :

e) l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef ~~exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant~~, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans ~~l'autre~~ ***un*** État contractant ***et que l'entreprise qui exploite le navire ou l'aéronef n'est pas une entreprise de cet État*** ;

15. Ajouter la définition suivante de « fonds de pension reconnu » au paragraphe 1 de l'article 3 :

i) l'expression « fonds de pension reconnu » d'un État désigne une entité ou un dispositif établi dans cet État qui est considéré comme une personne distincte au regard de la législation fiscale de cet État et :

(i) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques et qui est réglementé en tant que tel par cet État ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ; ou

(ii) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but de placer des fonds pour le compte d'entités ou de dispositifs désignés au sous-alinéa (i).

16. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 3 par ce qui suit :

2. Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente ***ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent conformément aux dispositions de l'article 25***, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.

Article 4

17. Remplacer le paragraphe 1 de l'article 4 par ce qui suit :

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État~~,~~ en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ~~ainsi qu'~~***et*** à toute~~s~~ ~~ses~~ subdivision~~s~~ politique~~s~~ ou ~~à ses~~ collectivité~~s~~ locale~~s~~ ***de celui-ci ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet État***. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

18. Remplacer le paragraphe 3 de l'article 4 par ce qui suit :

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1 une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, ~~elle est considérée comme un résident seulement de l'État~~

~~où son siège de direction effective est situé.~~***les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État contractant duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants.***

Article 5

19. Remplacer l'article 5 par ce qui suit :

Article 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

a) un siège de direction,

b) une succursale,

c) un bureau,

d) une usine,

e) un atelier et

f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si:

a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;

e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité~~ de caractère préparatoire ou auxiliaire~~ ;

f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas *a*) à *e*), ~~à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire,~~

à condition que cette activité ou, dans le cas visé à l'alinéa f), l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires, revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4.1 Le paragraphe 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et

a) cette installation ou cette autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions du présent article, ou

b) l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire,

si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2***, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6,*** lorsqu'une personne~~ autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6~~ agit ***dans un État contractant*** pour le compte d'une entreprise ~~et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats~~, ***et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont***

a*)** au nom de l'entreprise, ou***

b) pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou

c) pour la prestation de services par cette entreprise,

cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (***autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait)***, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. ~~Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.~~ ***Le paragraphe 5 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises***

auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune de ces entreprises.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant, ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non), ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

8. Aux fins du présent article, une personne ou une entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne ou une entreprise sera considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne ou entreprise détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise ou dans les deux entreprises.

Article 6

20. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 6 par ce qui suit :

2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires~~, bateaux~~ et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

Article 8

21. Remplacer l'article 8 par ce qui suit :

Article 8

NAVIGATION MARITIME~~, INTÉRIEURE~~ ET AÉRIENNE ***INTERNATIONALE***

1. Les bénéfices ***d'une entreprise d'un État contractant*** provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans ~~l'~~***cet*** État~~ contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé~~.

~~2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.~~

~~3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se~~

~~trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.~~

2~~***3***~~. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

Article 10

22. Remplacer l'alinéa 2 *a*) de l'article 10 par ce qui suit :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société ~~(autre qu'une société de personnes)~~ qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ***tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société) ;***

Article 13

23. Remplacer les paragraphes 3 et 4 de l'article 13 par ce qui suit :

3. ~~Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.~~***Les gains qu'une entreprise d'un État contractant qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international tire de l'aliénation de ces navires ou aéronefs, ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs, ne sont imposables que dans cet État.***

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ***ou de droits ou participations similaires, tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), sont imposables dans l'autre État contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions, droits ou participations similaires*** ~~qui~~ tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers***, tels que définis à l'article 6,*** situés dans ***cet*** ~~l'~~***autre*** État ~~contractant sont imposables dans cet autre État~~.

Article 15

24. Remplacer le paragraphe 3 de l'article 15 par ce qui suit :

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues ***par un résident d'un État contractant*** au titre d'un emploi salarié***, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou aéronef,*** exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international***, à l'exception d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité uniquement dans l'autre État contractant*** ~~ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure~~, ***ne*** sont imposables ***que*** dans ~~l'~~***le*** premier État ~~contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé~~.

Article 22

25. Remplacer le paragraphe 3 de l'article 22 par ce qui suit :

3. La fortune ***d'une entreprise d'un État contractant qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international*** constituée par ~~des~~***ces*** navires ~~et des~~***ou*** aéronefs ~~exploités en trafic international, par des bateaux servant à la navigation intérieure~~ ainsi que par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires~~,~~ ***ou*** aéronefs ~~ou bateaux~~, n'est imposable que dans ~~l'~~***cet*** État ~~contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé~~.

Article 23 A

26. Remplacer les paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A par ce qui suit :

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui~~,~~ ~~conformément aux dispositions de la présente Convention,~~ sont imposables dans l'autre État contractant ***conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État)***, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui~~, conformément aux dispositions des articles 10 et 11~~ sont imposables dans l'autre État contractant ***conformément aux dispositions des articles 10 et 11 (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État)***, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.

Article 23 B

27. Remplacer le paragraphe 1 de l'article 23 B par ce qui suit :

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui~~,~~ ~~conformément aux dispositions de la présente Convention,~~ sont imposables dans l'autre État contractant ***conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État)***, le premier État accorde :

a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État ;

b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

Article 25

28. Remplacer le paragraphe 1 de l'article 25 par ce qui suit :

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de ***l'un ou l'autre*** ~~l'~~État contractant ~~dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité~~. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

29. Remplacer le paragraphe 5 de l'article 25 par ce qui suit :

5. Lorsque,

a) en vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que

b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la ~~présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant~~ ***date à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes***,

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande ***par écrit***. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe[1].

~~1 Dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type de résolution des différends envisagé dans ce paragraphe. De plus, quelques États peuvent vouloir n'inclure ce paragraphe que dans les conventions les liant à certains États. Pour ces raisons, ce paragraphe ne devrait être inclus dans une Convention que lorsque chaque État considère que ceci est approprié compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 65 des Commentaires sur ce paragraphe. Cependant, comme l'indique le paragraphe 74 de ces Commentaires, d'autres États peuvent être en mesure de convenir de supprimer du paragraphe la condition selon laquelle les questions non résolues ne doivent pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un de leurs tribunaux judiciaires ou administratifs.~~

Articles 29 à 31

30. Ajouter le nouvel article 29 suivant :

ARTICLE 29

DROIT AUX AVANTAGES[1]

1. [Disposition qui, sous réserve des paragraphes 3 à 5, limite l'octroi des avantages prévus par la Convention à un résident d'un État contractant qui est une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2]

2. [Définition des situations dans lesquelles un résident est une personne admissible, concept qui couvre

- ***une personne physique ;***
- ***un État contractant, ses subdivisions politiques et leurs organismes publics et agences ;***
- ***certaines sociétés et entités cotées en bourse ;***
- ***certaines filiales de sociétés et entités cotées en bourse ;***
- ***certains organismes à but non lucratif et fonds de pension ;***
- ***certaines autres entités qui répondent à certains critères de propriété et de non-érosion de la base d'imposition ;***
- ***certains organismes de placement collectif]***

3. [Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention au titre d'un élément de revenu tiré par une personne qui n'est pas une personne admissible si elle exerce activement une activité d'entreprise dans son État de résidence et si le revenu obtenu émane de, ou est accessoire à, cette activité d'entreprise]

4. [Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention à une personne qui n'est pas une personne admissible si un pourcentage supérieur à une fraction convenue de cette entité est détenu par certaines personnes éligibles à des avantages équivalents]

5. [Disposition qui octroie les avantages prévus par la Convention à une personne ayant la qualité de « société de siège »]

6. [Disposition qui autorise l'autorité compétente d'un État contractant à octroyer certains avantages conventionnels à une personne lorsque ces avantages seraient normalement refusés en vertu du paragraphe 1]

7. [Définitions applicables aux fins des paragraphes 1 à 7]

---

1 La formulation de cet article dépendra de la manière dont les États contractants décident de donner effet à leur intention commune, énoncée dans le préambule de la Convention et inscrite dans le standard minimum défini au titre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, y compris par des mécanismes de chalandage fiscal. Cela pourrait se faire soit par l'adoption du paragraphe 9 uniquement, par l'adoption de la version détaillée des paragraphes 1 à 7 décrite dans les commentaires sur l'article 29 conjuguée à l'adoption d'un mécanisme anti montage-relais tel que décrit au paragraphe 187 de ces Commentaires, soit par l'adoption du paragraphe 9 associé à une variante des paragraphes 1 à 7 décrits dans les Commentaires sur l'article 29.

8. a) Lorsque

(i) une entreprise d'un État contractant tire un revenu de l'autre État contractant et que le premier État considère ce revenu comme attribuable à un établissement stable de cette entreprise situé dans une juridiction tierce, et

(ii) les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont exemptés d'impôt dans le premier État,

les avantages de la présente Convention ne s'appliquent pas à tout élément de ce revenu au titre duquel l'impôt dans la juridiction tierce est inférieur au plus faible des deux éléments suivants : [taux à déterminer de manière bilatérale] du montant de cet élément de revenu et 60 pour cent de l'impôt qui serait dû dans le premier État à l'égard de cet élément de revenu si cet établissement stable était situé dans cet État. Dans ce cas, tout revenu auquel s'appliquent les dispositions du présent paragraphe reste imposable selon la législation de l'autre État, nonobstant toute autre disposition de la Convention.

b) Les dispositions précédentes de ce paragraphe ne s'appliquent pas si les revenus tirés de l'autre État émanent de, ou sont accessoires à, l'exercice actif d'une activité d'entreprise exercée par l'intermédiaire de l'établissement stable (autre que l'activité consistant à réaliser, gérer ou simplement détenir des placements pour le propre compte de l'entreprise, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières exercées respectivement par une banque, une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé).

c) Si les avantages prévus par cette Convention sont refusés, en vertu des dispositions précédentes de ce paragraphe, à l'égard d'un élément de revenu tiré par un résident d'un État contractant, l'autorité compétente de l'autre État contractant peut néanmoins accorder ces avantages à l'égard de cet élément de revenu si, en réponse à une demande de ce résident, cette autorité compétente considère que l'octroi de ces avantages est justifié au regard des motifs pour lesquels ce résident n'a pas satisfait les conditions de ce paragraphe (tel l'existence de pertes). L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle une demande a été faite en vertu de la phrase précédente consulte l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de rejeter la demande.

9. Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.

31. Renuméroter et remplacer l'article 29 actuel par ce qui suit :

ARTICLE ~~29~~*30*
EXTENSION TERRITORIALE1

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la Convention ou] à tout État ou territoire dont (l'État A) ou (l'État B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de nature analogue à ceux auxquels s'applique la Convention. Une telle extension prend effet à partir de la date, avec les modifications et dans les conditions, y compris les conditions relatives à la cessation d'application, qui sont fixées d'un

commun accord entre les États contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

2. À moins que les deux États contractants n'en soient convenus autrement, la dénonciation de la Convention par l'un d'eux en vertu de l'article ~~30~~***32*** mettra aussi fin, dans les conditions prévues à cet article, à l'application de la Convention [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) ou] à tout État ou territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.

32. Renuméroter les articles 30 et 31 actuels en tant qu'articles 31 et 32 respectivement :

ARTICLE ~~30~~*31*
ENTRÉE EN VIGUEUR

ARTICLE ~~31~~*32*
DÉNONCIATION

D. MODIFICATIONS AUX COMMENTAIRES

Article 1

33. Remplacer les paragraphes 1 à 26.2 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit :

Paragraphe 1

1. Alors que ~~les premières~~***plusieurs*** conventions fiscales ***conclues au début du 20ième siècle*** étaient ~~en général~~ applicables aux « ressortissants » des États contractants, les conventions ***conclues subséquemment*** ~~plus récentes~~ s'appliquent ~~ordinairement~~***presque toujours*** aux « résidents » de l'un ou des deux États contractants, sans distinction de nationalité. ~~Certaines conventions avaient même une portée plus large en ce sens qu'elles s'appliquent d'une manière plus générale aux « contribuables » des États contractants ; de ce fait, elles visent également les personnes qui, encore qu'elles ne résident pas dans l'un ou l'autre État, sont soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. La Convention est destinée à régir les rapports des pays membres de l'OCDE et, pour des raisons d'ordre pratique, on a jugé préférable de stipuler que la Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants ou de ces deux États.~~ ***Cette approche se retrouve dans le paragraphe 1.*** Le sens du terme « résident » est défini à l'article 4. ***Le fait qu'une personne soit un résident d'un État contractant ne signifie pas, cependant, que la personne a automatiquement droit aux avantages de la Convention, car certains ou tous ces avantages peuvent être refusées en vertu de diverses dispositions de la Convention, y compris celles de l'article 29.***

Paragraphe 2

2. Ce paragraphe examine la situation du revenu d'entités ou de dispositifs qu'un des États contractants ou les deux traitent comme étant totalement ou partiellement transparent à des fins fiscales. Les dispositions de ce paragraphe garantissent que le revenu de ces entités ou dispositifs est traité, aux fins de la Convention, conformément aux principes exposés dans le rapport de 1999 du Comité des affaires fiscales intitulé « L'Application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes »[1]. Ce rapport donne des orientations et des exemples sur la façon dont il convient d'interpréter et d'appliquer cette disposition dans diverses situations.

3. Toutefois, ce rapport portait exclusivement sur les sociétés de personnes ; même si le Comité reconnaissait que nombre des principes qui y figurent pouvaient aussi s'appliquer à d'autres entités non constituées en société, il a exprimé l'intention d'examiner ultérieurement l'application du Modèle de Convention fiscale à ces autres entités. Comme l'indique le paragraphe 37 du rapport, le Comité s'est surtout intéressé aux « cas dans lesquels le droit fiscal interne crée des situations intermédiaires où une société de personnes est en partie considérée comme une entité imposable et en partie considérée comme transparente du point de vue fiscal ». Selon le rapport :

> ***Bien que cette situation soit susceptible de créer des difficultés pratiques pour un nombre limité de sociétés de personnes, elle représente un problème plus important pour d'autres entités telles que les fiducies [trusts]. C'est pourquoi le Comité a décidé de traiter cette question dans le cadre des travaux qui seront entrepris à titre de suivi du présent rapport.***

---

[1] ***Ce rapport est reproduit à la page R(15)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2014).***

4. Le paragraphe 2 analyse cette situation particulière en faisant référence aux entités qui sont « totalement ou partiellement » traitées comme transparentes du point de vue fiscal. Aussi, ce paragraphe permet non seulement de confirmer les conclusions du rapport sur les sociétés de personnes, mais étend également le champ d'application de ces conclusions à des situations qui n'étaient pas directement couvertes par le rapport (sous réserve de l'application de dispositions spécifiques relatives aux organismes de placement collectif, voir les paragraphes 22 à 48 ci-dessous).

5. Ce paragraphe garantit non seulement que les bénéfices procurés par la Convention sont accordés dans les cas qui s'y prêtent, mais aussi qu'ils ne sont pas accordés lorsqu'aucun des États contractants ne traite, selon sa législation nationale, le revenu d'une entité ou d'un dispositif comme étant le revenu de l'un de ses résidents. C'est pourquoi ce paragraphe confirme les conclusions du rapport en pareil cas (voir notamment l'exemple 3 du rapport). De même, comme le rapport le reconnaît, les États ne devraient pas accorder les bénéfices d'une convention fiscale bilatérale dans les cas où ils ne peuvent pas vérifier si une personne est véritablement habilitée à s'en prévaloir. Aussi, si une entité est établie dans une juridiction auprès de qui un État contractant ne parvient pas à se procurer des renseignements fiscaux, cet État devrait disposer de toutes les informations nécessaires pour pouvoir accorder les bénéfices de la convention. En pareil cas, l'État contractant pourrait bien décider d'utiliser le mécanisme de remboursement afin d'appliquer les avantages prévus par la Convention, même si, en temps normal, elle applique ces avantages au moment du paiement du revenu concerné. Néanmoins, le plus souvent, il sera possible d'obtenir les informations nécessaires et d'accorder le bénéfice de la Convention au moment où le revenu est imposé (voir par exemple les paragraphes 43 à 45 ci-dessous qui examinent une question similaire dans le contexte des organismes de placement collectif).

6. L'exemple suivant illustre l'application de ce paragraphe :

> ***Exemple : Les États A et B ont conclu une convention identique au Modèle de Convention fiscale. L'État A considère qu'une entité établie dans l'État B est une société de capitaux et impose cette entité sur les intérêts qu'elle perçoit d'un débiteur résident de l'État A. Néanmoins, selon le droit interne de l'État B, l'entité est considérée comme une société de personnes et les deux membres de cette entité, qui se partagent l'ensemble de ses revenus à part égale, sont chacun imposés sur la moitié des intérêts. L'un des membres est résident de l'État B et l'autre est résident d'un pays avec lequel les États A et B n'ont pas signé de convention. Le paragraphe prévoit que dans ce cas, la moitié des intérêts doit être considérée, aux fins de l'article 11, comme le revenu d'un résident de l'État B.***

7. La référence au « revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif » a une signification large et couvre tout revenu perçu par une entité ou un dispositif ou par son intermédiaire, indépendamment de la position adoptée par chacun des États contractants concernant l'identité du bénéficiaire de ce revenu à des fins fiscales nationales et indépendamment du fait que cette entité ou ce dispositif ait une personnalité juridique ou constitue une personne telle que définie à l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 3. Elle couvrirait, par exemple, le revenu de toute société de personnes ou fiducie que l'un des États contractants, ou les deux, traitent comme étant totalement ou partiellement transparent du point de vue fiscal. De même, comme l'illustre l'exemple 2 du rapport, peu importe où l'entité ou le dispositif est établi : le paragraphe s'applique à une entité établie dans un État tiers dans la mesure où, selon le droit fiscal interne de l'un des États contractants, l'entité est traitée comme totalement ou partiellement transparente du point de vue fiscal et le revenu de cette entité est attribué à un résident de cet État.

8. Le terme « revenu » doit être compris dans le sens large que lui attribue la Convention et désigne donc les différents éléments de revenu couverts par le chapitre III de la Convention (Imposition des revenus), notamment, par exemple, les bénéfices d'une entreprise et les gains en capital.

9. Le concept de « transparence sur le plan fiscal » utilisé dans le paragraphe désigne les situations dans lesquelles, selon le droit interne d'un État contractant, le revenu (ou une partie du revenu) de l'entité ou du dispositif n'est pas imposé au niveau de l'entité ou du dispositif, mais au niveau des personnes qui détiennent un intérêt dans cette entité ou dans ce dispositif. Cela sera habituellement le cas lorsque le montant de l'impôt dû sur une fraction du revenu d'une entité ou d'un dispositif est déterminé séparément en lien avec les caractéristiques individuelles de la personne qui a le droit de percevoir cette fraction du revenu, de sorte que l'impôt dépendra de la question de savoir si cette personne est imposable ou non, des autres revenus dont elle dispose, des abattements auxquels elle a droit et du taux d'imposition qui lui est applicable ; de même, la nature et la source, ainsi que la date de réalisation, du revenu à des fins fiscales ne seront pas modifiées par le fait qu'il a été perçu par l'intermédiaire de l'entité ou du dispositif. Le fait que le revenu est calculé au niveau de l'entité ou du dispositif avant d'être affecté à la personne n'aura pas d'effet sur ce résultat[1]. Les États qui souhaitent préciser la définition « transparent du point de vue fiscal » dans leurs conventions bilatérales sont libres d'inclure une définition de ce terme basée sur les explications ci-dessus.

10. Dans le cas d'une entité ou d'un dispositif traité comme partiellement transparent sur le plan fiscal selon le droit interne de l'un des États contractants, seule une partie du revenu de l'entité ou du dispositif pourrait être imposée au niveau des personnes qui détiennent un intérêt dans cette entité ou dans ce dispositif, comme mentionné dans le paragraphe précédent, tandis que le reste resterait imposable au niveau de l'entité ou du dispositif. C'est ainsi que sont traitées, par exemple, certaines fiducies et sociétés en commandite simple dans certains pays (la partie du revenu provenant d'une fiducie qui est distribuée aux bénéficiaires est imposée à la charge de ces bénéficiaires, tandis que la partie du revenu qui est mise en réserve est imposée à la charge de la fiducie ou des fiduciaires ; de même, dans certains pays, le revenu généré par une société en commandite simple est imposé à la charge de l'associé commandité pour ce qui est de la part du revenu qui lui revient, mais est considéré comme étant le revenu de la société en commandite simple pour ce qui est de la part du revenu qui revient aux commanditaires). Dans la mesure où l'entité ou le dispositif remplit les conditions pour être résident d'un État contractant, le paragraphe garantit que les bénéfices de la convention s'appliquent aussi à la partie du revenu qui est attribuée à l'entité ou au dispositif selon le droit interne de cet État (sous réserve d'une éventuelle disposition anti-abus telle qu'une règle de limitation des avantages).

11. À l'instar d'autres dispositions de la Convention, cette disposition s'applique séparément à chaque élément du revenu de l'entité ou du dispositif. Supposons par exemple que l'acte constitutif d'une fiducie dispose que tous les dividendes perçus par la fiducie doivent être distribués à un bénéficiaire pendant la durée de vie de ce bénéficiaire, mais doivent être mis en réserve par la suite. Si l'un des États contractants considère qu'en pareil cas le bénéficiaire est imposable sur les dividendes qui lui ont été distribués, mais que les fiduciaires sont imposables sur les dividendes qui seront mis en réserve, le paragraphe s'appliquera différemment à ces deux catégories de dividendes, même si les deux types de dividendes sont perçus au cours du même mois.

---

[1] ***Voir les paragraphes 37 à 40 du Rapport sur les sociétés de personnes.***

12. En disposant que le revenu auquel il s'applique sera considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant aux fins de la Convention, le paragraphe garantit que le revenu pertinent est attribué à ce résident aux fins de l'application des différentes règles d'attribution de la Convention. En fonction de la nature du revenu, cela permettra donc de considérer le revenu, par exemple, comme étant un « revenu tiré par » aux fins des articles 6, 13 et 17, des « bénéfices d'une entreprise » aux fins des articles 7, 8 et 9 (voir également le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 3) ou des dividendes ou des intérêts « payés à » aux fins des articles 10 et 11. Le fait que le revenu soit considéré comme perçu par un résident d'un État contractant aux fins de la Convention signifie également que lorsque ce revenu constitue une fraction du revenu d'une entreprise dans laquelle le résident détient une participation, il sera considéré comme étant le revenu d'une entreprise exploitée par ce résident (aux fins de la définition d'une entreprise d'un État contractant figurant à l'article 3 et au paragraphe 2 de l'article 21).

13. Bien que le paragraphe garantisse que les différentes règles d'attribution prévues par la Convention sont appliquées dans la mesure où le revenu d'entités transparentes sur le plan fiscal est traité, selon le droit interne, comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, il ne préjuge pas de la question de savoir si la personne qui perçoit ce revenu en est le bénéficiaire effectif. Lorsque, par exemple, une société de personnes transparente sur le plan fiscal reçoit des dividendes en qualité d'agent ou de mandataire pour une personne qui n'est pas un associé, le fait que ces dividendes puissent être considérés comme constitutifs d'un revenu d'un résident d'un État contractant selon le droit interne de cet État n'empêchera pas l'État de la source de considérer que ni la société de personnes, ni les associés, ne sont les bénéficiaires effectifs de ces dividendes.

14. Le paragraphe s'applique uniquement aux fins de la Convention et, par conséquent, n'oblige pas un État contractant à changer la manière dont il attribue un revenu ou qualifie des entités aux fins de son droit interne. Dans l'exemple présenté au paragraphe 6 ci-dessus, bien que le paragraphe 2 dispose que la moitié des intérêts doivent être considérés, aux fins de l'article 11, comme un revenu d'un résident de l'État B, cela concernera uniquement l'impôt maximum que l'État A pourra prélever sur les intérêts et ne changera rien au fait que l'impôt exigible par l'État A sera à la charge de l'entité. Si l'on suppose que le droit interne de l'État A prévoit une retenue d'impôt de 30 pour cent sur les intérêts, le paragraphe 2 aura simplement pour effet de réduire le montant de l'impôt que l'État A prélèvera sur les intérêts (de sorte que la moitié des intérêts seraient imposés au taux de 30 pour cent et l'autre moitié au taux de 10 pour cent aux termes de la convention entre les États A et B) et ne changera rien au fait que l'entité est le contribuable pertinent aux fins du droit interne de l'État A. De même, la disposition ne traite pas de façon exhaustive toutes les questions conventionnelles qui peuvent résulter de la nature juridique de certaines entités et de certains dispositifs, et peut donc devoir être complétée par d'autres dispositions visant à résoudre ces questions (comme une disposition confirmant qu'une fiducie peut prétendre au statut de résident d'un État contractant malgré le fait que, selon le droit des fiducies de nombreux pays, une fiducie ne constitue pas une « personne »).

15. Ainsi que le confirme le paragraphe 3 de l'article, le paragraphe 2 ne limite d'aucune façon le droit d'un État d'imposer ses propres résidents. Cette conclusion est cohérente avec l'interprétation des conventions fiscales au regard des sociétés de personnes (voir le paragraphe 6.1 de ces Commentaires tel qu'il se lisait après 2000 et avant l'inclusion du paragraphe 3 en 2017).

16. Néanmoins, les paragraphes 2 et 3 ne restreignent pas l'obligation impartie aux États contractants d'accorder l'allégement de la double imposition en vertu des articles 23 A et 23 B

lorsque le revenu d'un résident de cet État peut être imposé par l'autre État conformément à la Convention. Dans certains cas, toutefois, le même revenu est imposé par chacun des États contractants en tant que revenu de l'un de ses résidents, et l'allégement de la double imposition doit être accordé au titre de l'impôt payé par une personne différente. Lorsque, par exemple, l'un des États contractants impose le revenu mondial d'une entité qui est un résident de cet État, alors que l'autre État considère que cette entité est transparente sur le plan fiscal et impose les membres de cette entité qui sont résidents de cet autre État sur leur fraction respective du revenu, l'allégement de la double imposition devra tenir compte de l'impôt qui est payé par différents contribuables dans les deux États. En pareil cas, cependant, il sera important de déterminer, conformément aux articles 23 A et 23 B, dans quelle mesure les revenus d'un résident d'un État contractant « sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que les revenus sont également reçus par un résident de cet État […]) ». En général, cette exigence aura pour conséquence qu'un État devra accorder l'allégement de la double imposition uniquement dans la mesure où les dispositions de la Convention autorisent l'autre État à imposer le revenu concerné en tant qu'État de la source ou qu'État où se trouve un établissement stable auquel ce revenu est attribuable (voir les paragraphes 11.1 et 11.2 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B).

~~2. Les droits internes diffèrent en matière de traitement appliqué aux sociétés de personnes. Ces différences créent diverses difficultés dans l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Ces difficultés sont analysées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes »[1] dont les conclusions ont été incorporées dans les Commentaires sur cet article et sur d'autres dispositions du Modèle de Convention fiscale.~~

~~3. Comme indiqué dans ce rapport, une source principale de difficultés tient au fait que certains pays traitent les sociétés de personnes comme des entités imposables (quelquefois même comme des sociétés) alors que d'autres pays adoptent ce que l'on peut appeler l'approche de la transparence fiscale en vertu de laquelle il n'est pas tenu compte de l'existence de la société de personnes du point de vue fiscal et les différents associés sont imposés individuellement sur leur part du revenu de la société de personnes.~~

~~4. Une première difficulté concerne la mesure dans laquelle les sociétés de personnes sont, en tant que telles, éligibles aux avantages résultant de la Convention. En vertu de l'article 1, seules les personnes qui sont résidentes des États contractants sont éligibles aux avantages de la Convention conclue par ces États. Bien que le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3 explique pourquoi la société de personnes constitue une personne, elle n'a pas nécessairement la qualité de résident d'un État contractant au sens de l'article 4.~~

~~5. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4 et elle peut donc bénéficier de la Convention. Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas « assujettie à l'impôt » dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la Convention. Dans ce cas, l'application de la Convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la Convention. Lorsque l'application de la Convention est ainsi refusée, les associés sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu~~

~~1 Ce rapport est reproduit à la page R(15)-1 du volume II.~~

de cette dernière, aux avantages des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où leur part du revenu de la société de personnes leur est attribuée pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.8 des Commentaires sur l'article 4).

6. La relation entre l'éligibilité de la société de personnes aux avantages des dispositions de la Convention et celle des associés soulève d'autres questions.

6.1 Une de ces questions est celle de l'effet que peut avoir sur l'imposition des associés l'application des dispositions de la Convention à une société de personnes. Lorsqu'une société de personnes est considérée comme un résident d'un État contractant, les dispositions de la Convention qui limitent le droit de l'autre État contractant d'imposer la société de personnes sur son revenu ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de limiter le droit de cet autre État d'imposer les associés de la société de personnes qui sont ses propres résidents sur leur part du revenu de cette dernière. Certains États souhaiteront peut être inclure dans leurs conventions une disposition confirmant expressément le droit des États contractants de soumettre à l'impôt les associés résidents sur leur part du revenu d'une société de personnes qui est considérée comme un résident de l'autre État.

6.2 Une autre question est celle de l'effet des dispositions de la Convention sur le droit d'un État contractant de soumettre à l'impôt le revenu perçu sur son territoire lorsque l'éligibilité aux avantages des dispositions d'une ou plusieurs conventions est différente pour les associés et pour la société de personnes. Lorsque, par exemple, l'État de la source considère une société de personnes nationale comme transparente sur le plan fiscal et impose par conséquent les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, un associé qui est un résident d'un État qui soumet les sociétés de personnes à l'impôt en tant que sociétés par actions ne pourrait pas demander à bénéficier des dispositions de la convention entre les deux États au titre de la part du revenu de la société de personnes que l'État de la source impose entre les mains de cette dernière puisque ce revenu, quoiqu'imputé à la personne qui réclame les avantages de la convention par le droit interne de l'État de la source, ne l'est pas pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt sur cet élément de revenu dans l'État de résidence de cette personne.

6.3 Les résultats décrits dans le paragraphe précédent devraient avoir cours même si, en vertu du droit interne de l'État de la source, la société de personnes n'était pas considérée comme transparente sur le plan fiscal mais comme une entité autonome imposable à laquelle le revenu serait imputé, à condition qu'elle ne soit pas effectivement considérée comme un résident de l'État de la source. Cette conclusion est basée sur le principe en vertu duquel l'État de la source doit prendre en compte, en tant que faisant partie du contexte factuel dans lequel la Convention doit être appliquée, la manière dont un élément de revenu perçu sur son territoire est traité dans l'État dont la personne qui réclame les avantages des dispositions de la Convention est un résident. Les États qui ne pourraient pas accepter cette interprétation de l'article auraient la possibilité d'obtenir le même résultat par une disposition spéciale qui permettrait d'éviter le risque de double imposition lorsque l'imputation du revenu est différente dans les deux États.

6.4 Lorsque, comme indiqué au paragraphe 6.2, le revenu a « transité » par une société de personnes transparente vers des associés qui sont assujettis à l'impôt sur ce revenu dans leur État de résidence, il est approprié de considérer que le revenu a été « payé » aux associés du fait que c'est à eux et non à la société de personnes qu'il est imputé pour la détermination de l'impôt dans leur État de résidence. Les associés satisfont donc, dans ces circonstances, la condition imposée dans plusieurs articles selon laquelle le revenu en cause doit « être payé à un résident de l'autre État contractant ». De même, la condition imposée par certains autres articles selon laquelle le

revenu doit être « tiré par un résident de l'autre État contractant » est satisfaite dans les circonstances décrites ci-dessus. Cette interprétation évite que soit refusé le bénéfice des conventions fiscales au revenu d'une société de personnes au motif que ni cette dernière, du fait qu'elle n'est pas un résident, ni les associés, du fait que le revenu ne leur est pas directement payé ou qu'il n'est pas tiré par eux, ne peuvent demander à bénéficier de la Convention au titre de ce revenu. En vertu du principe énoncé au paragraphe 6.3, ces conditions selon lesquelles le revenu doit être payé à un résident ou tiré par lui devraient être considérées comme satisfaites même si la société de personnes n'était pas considérée comme transparente en application du droit interne de l'État de la source, à condition qu'elle ne soit pas effectivement considérée comme un résident de ce dernier.

6.5 Les cas concernant des sociétés de personnes dans lesquels sont impliqués trois États soulèvent de difficiles problèmes du point de vue de la détermination de l'éligibilité aux avantages des conventions. Un grand nombre de ces problèmes peuvent toutefois être résolus par l'application des principes décrits dans les paragraphes 6.2 à 6.4. Lorsqu'un associé est résident d'un État, que la société de personnes est établie dans un autre État et que la part du revenu de la société de personnes revenant à l'associé provient d'un troisième État, l'associé peut demander à bénéficier des dispositions de la convention entre son État de résidence et l'État de la source du revenu dans la mesure où le revenu de la société de personnes lui est attribué pour fins d'imposition dans son État de résidence. Si, par ailleurs, la société de personnes est assujettie à l'impôt en tant que résidente de l'État où elle est établie, elle peut elle-même réclamer les avantages résultant des dispositions de la convention entre l'État dans lequel elle est établie et l'État de la source. Dans un tel cas de « double éligibilité », l'État de la source ne peut pas appliquer un impôt qui est incompatible avec les termes de l'une ou l'autre des conventions applicables ; par conséquent lorsque les deux conventions prévoient des taux d'imposition différents, c'est le plus faible qui sera appliqué. Les États contractants peuvent toutefois souhaiter prévoir des clauses spéciales régissant l'éligibilité aux avantages des conventions dans des situations de ce type afin que la société de personnes puisse demander à bénéficier de la convention mais que les associés ne puissent pas présenter des demandes concurrentes. Ces dispositions pourraient assurer une gestion adéquate et simplifiée de l'octroi des avantages résultant des dispositions des conventions. Le bénéfice des dispositions de la convention entre l'État dans lequel est établie la société de personnes et l'État de la source ne pourra pas être réclamé si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie. De même, la convention entre l'État de la résidence et l'État de la source ne sera pas applicable si le revenu de la société de personnes n'est pas imputé aux associés en vertu du droit interne de l'État de la résidence. Si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie et si son revenu n'est pas imputé à l'associé en vertu du droit interne de l'État de résidence de ce dernier, l'État de la source peut soumettre à l'impôt sans restriction le revenu de la société de personnes attribuable à l'associé.

6.6 D'autres difficultés d'application des conventions fiscales peuvent résulter de différences entre les États en matière d'application de l'approche de la transparence fiscale. Lorsqu'un État considère qu'une société de personnes n'a pas la qualité de résident d'un État contractant parce qu'elle n'est pas imposable et que les associés sont assujettis à l'impôt sur leur part du revenu de la société de personnes dans leur État de résidence, on attend de cet État qu'il applique les dispositions de la Convention comme si les associés avaient perçu eux-mêmes directement le revenu si bien que la classification du revenu pour l'application des règles des articles 6 à 21 régissant le droit d'imposition ne sera pas modifiée par le fait que le revenu transite par la société de personnes. Certaines difficultés peuvent toutefois affecter l'application des dispositions relatives aux activités du contribuable, à sa nature, ou à ses relations avec une autre partie à la transaction.

~~Certaines de ces difficultés sont examinées dans le paragraphe 19.1 des Commentaires sur l'article 5 et dans les paragraphes 6.1 et 6.2 des Commentaires sur l'article 15.~~

~~6.7 Enfin, un certain nombre d'autres difficultés surviennent lorsque les États contractants, en fonction de leur droit interne ou de leur interprétation des dispositions de la Convention ou des faits de l'espèce, appliquent différentes dispositions de la Convention au revenu perçu par une société de personnes ou par ses associés. Ces difficultés se rattachent à la question plus générale des conflits de qualification qui est traitée dans les paragraphes 32.1 ff. et 56.1 ff. des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B.~~

Paragraphe 3

17. Bien que certaines dispositions de la Convention (par exemple, les articles 23 A et 23 B) concernent à l'évidence la manière dont un État contractant impose ses propres résidents, la majorité des dispositions de la Convention ont pour objet de restreindre le droit d'un État contractant d'imposer les résidents de l'autre État contractant. Dans un certain nombre de cas, il a toutefois été suggéré que certaines dispositions pourraient être interprétées comme limitant le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents, alors que cela n'était pas l'effet recherché (voir notamment le paragraphe 81 ci-dessous, qui traite du cas des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées).

18. Le paragraphe 3 confirme le principe général selon lequel la Convention ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents sauf lorsque telle en est l'intention et énumère les dispositions pour lesquelles ce principe ne s'applique pas.

19. Les exceptions ainsi énumérées sont destinées à couvrir tous les cas où il est envisagé dans la Convention qu'un État contractant puisse devoir accorder les avantages de la Convention à ses propres résidents (que ces avantages ou des avantages similaires soient ou non prévus dans le droit interne de cet État). Il s'agit des dispositions suivantes :

- ***Le paragraphe 3 de l'article 7, qui exige qu'un État contractant accorde à une entreprise de cet État un ajustement corrélatif après un ajustement initial apporté par l'autre État contractant, conformément au paragraphe 2 de l'article 7, au montant de l'impôt perçu sur les bénéfices d'un établissement stable de l'entreprise.***
- ***Le paragraphe 2 de l'article 9, qui exige qu'un État contractant accorde à une entreprise de cet État un ajustement corrélatif après un ajustement initial apporté par l'autre État contractant, conformément au paragraphe 1 de l'article 9, au montant de l'impôt perçu sur les bénéfices d'une entreprise associée.***
- ***L'article 19, qui peut affecter la manière dont un État contractant impose une personne physique qui est un résident de cet État si cette personne tire un revenu de services rendus à l'autre État contractant ou à une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.***
- ***L'article 20, qui peut affecter la manière dont un État contractant impose une personne physique qui est un résident de cet État si cette personne est également un étudiant qui remplit les conditions de cet article.***
- ***Les articles 23 A et 23 B, qui exigent qu'un État contractant accorde l'allégement de la double imposition dont ses résidents sont sujets à l'égard du revenu que l'autre État peut imposer conformément à la Convention (y compris les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans l'autre État contractant conformément au paragraphe 2 de l'article 7).***

– ***L'article 24, qui protège les résidents d'un État contractant contre certaines pratiques de discrimination fiscale appliquées par cet État (comme les règles qui établissent une discrimination entre deux personnes au motif de leur nationalité).***

– ***L'article 25, qui permet aux résidents d'un État contractant de demander que l'autorité compétente de cet État examine les cas d'imposition non conformes à la Convention.***

– ***L'article 28, qui peut avoir des effets sur la manière dont un État contractant impose une personne physique qui est un résident de cet État lorsque cette personne est un membre de la mission diplomatique ou du poste consulaire de l'autre État contractant.***

20. La liste des exceptions figurant au paragraphe 3 devrait comprendre toute autre disposition que les États contractants peuvent convenir d'inclure dans leur convention bilatérale lorsque l'intention est que cette disposition ait des effets sur l'imposition par un État contractant de ses propres résidents. Par exemple, si les États contractants conviennent, conformément au paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 18, d'inclure dans leur convention bilatérale une disposition selon laquelle les pensions et autres paiements effectués au titre de la législation relative à la sécurité sociale d'un État contractant sont imposables dans ce seul État, ils devraient inclure un renvoi à cette disposition dans la liste des exceptions figurant au paragraphe 3. Les dispositions optionnelles incluses aux paragraphes 23, 30, 37, 38 et 68 des Commentaires sur l'article 18 constituent d'autres exemples dans la mesure où ces dispositions prévoient des avantages qui doivent typiquement être accordés à une personne physique qui participait à un régime de retraite étranger avant de devenir résident d'un État contractant.

21. Le terme « résident », tel qu'il est utilisé au paragraphe 3 et dans l'ensemble de la Convention, est défini à l'article 4. Lorsque, en vertu du paragraphe 1 de l'article 4, une personne est considérée être un résident des deux États contractants conformément à la législation interne de ces États, les paragraphes 2 et 3 de cet article permettent généralement de fixer une résidence unique aux fins de la Convention. Par conséquent, le paragraphe 3 ne s'applique pas à une personne physique ou morale qui est un résident de l'un des États contractants en vertu de la législation de cet État mais qui, aux fins de la Convention, est réputée être uniquement un résident de l'autre État contractant.

Problèmes transnationaux concernant les organismes de placement collectif

~~6.8~~***22***. La plupart des pays ont traité les problèmes fiscaux internes résultant du fait que des groupes de petits investisseurs mettent en commun leurs fonds dans le cadre d'organismes de placement collectif (OPC). En général, le but de ces systèmes est d'assurer la neutralité entre les investissements directs et ceux qui sont effectués par l'intermédiaire d'un OPC. Si ces systèmes sont généralement efficaces lorsque les investisseurs, l'OPC et l'investissement sont situés dans le même pays, des complications se produisent lorsqu'une ou plusieurs parties ou les investissements sont situés dans des pays différents. Ces complications sont examinées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif »[1] dont les principales conclusions ont été insérées ci-dessous. Aux fins du rapport et en vue de cette discussion, le terme « OPC » est limité aux fonds dont le capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis aux règles de protection des investisseurs du pays où ils sont établis.

1 Ce rapport est reproduit à la page R(24)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention de l'OCDE.

Application de la Convention aux OPC

~~6.9~~***23.*** La principale question qui se pose dans le contexte transnational est de savoir si un OPC doit avoir droit aux bénéfices de la Convention en son nom propre. Afin d'y parvenir dans le cadre de conventions bilatérales qui, comme cette Convention, ne comportent pas de dispositions spécifiques traitant des OPC, un tel organisme devrait être qualifié de « personne » qui est « résidente » d'un État contractant et qui, en ce qui concerne l'application des articles 10 et 11, est « le bénéficiaire effectif » des revenus qu'elle perçoit.

~~6.10~~***24.*** Pour déterminer si un OPC doit être traité comme une « personne », il faut commencer par examiner la forme juridique de cet OPC, qui varie sensiblement selon les pays et selon les catégories d'organismes. Dans de nombreux pays, la plupart des OPC prennent la forme de sociétés par actions. Dans d'autres, ce sont normalement des fiducies (trusts). Dans d'autres encore, nombre d'OPC sont de simples accords contractuels ou une forme de propriété conjointe. Dans la plupart des cas, l'OPC est traité comme un contribuable ou comme une « personne » aux fins de la loi fiscale de l'État dans lequel il est établi ; par exemple, dans certains pays où les OPC sont couramment établis sous forme de fiducies, c'est soit la fiducie elle-même, soit les fiduciaires agissant collectivement comme tels, qui sont traités comme un contribuable ou une personne au regard de la loi fiscale nationale. Au vu du sens large qu'il convient de donner au terme « personne », le fait que la loi fiscale du pays où cet OPC est établi le traite comme un contribuable est une indication que l'OPC est une « personne » aux fins d'une convention fiscale. Les États contractants souhaitant préciser expressément que, dans ces circonstances, de tels OPC sont des personnes aux fins de leurs conventions peuvent convenir bilatéralement de modifier la définition du terme « personne » afin d'y inclure ces organismes.

~~6.11~~***25.*** La question de savoir si un OPC est un « résident d'un État contractant » ne dépend pas de son statut juridique (dès lors qu'il est considéré comme une personne) mais de son régime fiscal dans l'État où il est établi. Bien que l'objectif constant des régimes nationaux applicables aux OPC soit de faire en sorte qu'il n'y ait qu'un seul niveau d'imposition, soit celui de l'OPC, soit celui de l'investisseur, les pays atteignent cet objectif de différentes manières. Dans certains États, les détenteurs de parts dans l'OPC sont redevables de l'impôt sur les revenus reçus de l'OPC au lieu que l'OPC soit redevable de l'impôt sur ces revenus. Un tel OPC fiscalement transparent ne serait pas traité comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi parce qu'il n'est pas assujetti à l'impôt dans ledit État.

~~6.12~~***26.*** Au contraire, dans d'autres États, un OPC est en principe soumis à l'impôt mais ses revenus peuvent être totalement exemptés, par exemple s'il remplit certains critères quant à son objet, ses activités ou son fonctionnement, qui peuvent comporter des conditions quant au montant minimum des revenus distribués, quant aux sources de revenus et parfois quant aux secteurs d'activités. Plus fréquemment, les OPC sont soumis à l'impôt mais la base d'imposition est réduite de diverses manières par référence aux revenus distribués aux investisseurs. Le résultat habituel des déductions au titre des revenus distribués est qu'aucun impôt n'est effectivement payé. D'autres États imposent les OPC mais à un taux spécifique réduit. Enfin, certains États imposent totalement les OPC mais pratiquent une intégration au niveau de l'investisseur pour éviter la double imposition des revenus de ces organismes. Pour les pays qui estiment, conformément au paragraphe 8.~~6~~***11*** des Commentaires sur l'article 4, qu'une personne peut être assujettie à l'impôt même si l'État dans lequel elle est établie n'impose pas d'impôt, l'OPC doit être traité comme un résident de l'État dans lequel il est établi parce qu'il est soumis à un assujettissement complet à l'impôt dans cet État. Même dans le cas où les revenus de l'OPC sont imposés à un taux nul, ou sont exemptés d'impôts, les conditions requises pour être considéré comme un résident peuvent

être remplies si celles qui sont requises pour avoir droit à ce taux réduit ou à une exemption sont suffisamment strictes.

~~6.13~~***27.*** Les pays qui adoptent l'autre point de vue, reflété dans le paragraphe 8.~~7~~***12*** des Commentaires sur l'article 4, selon lequel une entité exonérée de l'impôt n'est de ce fait pas assujettie à l'impôt peuvent ne pas considérer tous les OPC décrits dans le paragraphe précédent comme des résidents des États dans lesquels ils sont établis. Les États adoptant ce dernier point de vue et ceux qui négocient avec de tels États sont invités à régler la question dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

~~6.14~~***28.*** Certains pays ont soulevé la question de savoir si un OPC, même s'il s'agit d'une « personne » et d'un « résident », peut être considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. Étant donné qu'un « OPC » au sens du paragraphe ~~6.8~~***22*** ci-dessus doit avoir un capital largement diffusé, détenir un portefeuille diversifié de titres et être soumis aux règles de protection des investisseurs du pays dans lequel il est établi, cet OPC ou ses gestionnaires assument souvent des fonctions importantes concernant l'investissement et la gestion des actifs de l'OPC. De plus, la position d'un investisseur dans un OPC diffère sensiblement, du point de vue juridique et économique, de celle d'un investisseur qui possède les actifs sous-jacents, de sorte qu'il ne serait pas approprié de traiter l'investisseur dans un tel OPC comme le bénéficiaire effectif des revenus perçus par l'OPC. En conséquence, un organisme qui satisfait à la définition d'un OPC dont le capital est largement diffusé sera aussi traité comme le bénéficiaire effectif des dividendes et intérêts qu'il perçoit dès lors que les gestionnaires de l'organisme disposent de pouvoirs discrétionnaires pour gérer les actifs générant de tels revenus (sauf si une personne physique qui est résidente de cet État et qui aurait perçu ces revenus dans les mêmes circonstances n'aurait pas été considérée comme le bénéficiaire effectif desdits revenus).

~~6.15~~***29.*** Comme ces principes sont nécessairement généraux, leur application à un type particulier d'OPC peut n'être pas claire pour cet organisme, pour les investisseurs ou pour les intermédiaires. Toute incertitude concernant le droit aux bénéfices d'une convention est particulièrement problématique pour un OPC qui doit tenir compte des sommes qu'il s'attend à percevoir, y compris les avantages fiscaux au titre des retenues à la source prévus par les conventions fiscales, lorsqu'il calcule sa valeur liquidative. La valeur liquidative, qui est calculée en général tous les jours, est la base des prix pratiqués pour les souscriptions et les rachats. Si les avantages au titre des retenues à la source qui sont finalement obtenus par l'OPC ne correspondent pas à ses hypothèses initiales quant au montant et à la date de ces avantages, il y aura un décalage entre la valeur réelle de l'actif et la valeur liquidative utilisée par les investisseurs qui auront entre-temps acheté, vendu sur le marché ou revendu à l'OPC leurs parts de ce dernier.

~~6.16~~***30.*** Afin d'assurer une plus grande certitude dans le cadre des conventions existantes, les autorités fiscales pourraient souhaiter aboutir à un accord amiable clarifiant le régime applicable à certaines catégories d'OPC dans leurs États respectifs. En ce qui concerne certaines catégories d'OPC, un tel accord pourrait simplement confirmer que cet organisme satisfait aux conditions techniques examinées ci-dessus et a droit par conséquent aux bénéfices de la convention en son nom propre. Dans d'autres cas, l'accord amiable pourrait prévoir un mécanisme administratif permettant à l'OPC de présenter des demandes pour le compte des investisseurs ayant droit aux bénéfices de la convention (voir ***les*** paragraphes 36 à 40 du Rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » pour un examen de cette question). Bien entendu, un accord amiable ne pourrait aboutir à une réduction des avantages dont l'OPC pourrait normalement bénéficier en vertu d'une convention.

Questions de politique fiscale posées par le traitement actuel des organismes de placement collectif

~~6.17~~***31.*** Pour les mêmes raisons, il serait souhaitable que les négociateurs de conventions abordent expressément la question du régime applicable aux OPC. Par conséquent, même s'il apparaît que les OPC de chacun des États contractants auraient droit aux bénéfices d'une convention, il pourrait être souhaitable de confirmer publiquement cette position (par exemple, au moyen d'un échange de notes) afin d'assurer une plus grande certitude. Il pourrait également être approprié d'indiquer expressément le droit des OPC aux bénéfices d'une convention en incluant par exemple une clause rédigée de la manière suivante :

> Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu). Aux fins du présent paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

~~6.18~~***32.*** Toutefois, lors de la négociation de nouvelles conventions ou d'amendements aux conventions existantes, les États contractants peuvent ne pas se borner à clarifier les résultats de l'application d'autres dispositions de la convention aux OPC mais peuvent faire varier ces résultats dans la mesure nécessaire pour atteindre des objectifs de politique fiscale. Par exemple, dans le contexte d'une convention fiscale bilatérale particulière, l'analyse technique pourrait avoir pour résultat qu'un OPC situé dans l'un des États contractants pourrait prétendre aux bénéfices de la convention alors que celui qui est établi dans l'autre État contractant ne le pourrait pas. De ce fait, la convention pourrait paraître déséquilibrée, quoique la question de savoir si elle l'est réellement dépendra des circonstances spécifiques. Si c'est le cas, les États contractants doivent s'efforcer d'aboutir à une solution équitable. Si le résultat pratique dans chacun des États contractants est que la plupart des OPC ne paient en fait aucun impôt, ces États contractants doivent s'efforcer de surmonter les différences de statut juridique dont les conséquences pourraient être que les organismes établis dans l'un des États auraient droit aux bénéfices de la convention alors que ceux de l'autre État se les verraient refuser. Par ailleurs, les différences de forme juridique et de régime fiscal dans les deux États contractants pourraient signifier qu'il y a lieu d'appliquer un régime différent aux OPC des deux États. Si l'on compare l'imposition des OPC dans les deux États, il faut prendre en compte l'imposition dans l'État de la source et au niveau de l'investisseur et non pas seulement l'imposition au niveau de l'OPC lui-même. L'objectif est de parvenir à la neutralité entre un investissement direct et un investissement par le biais d'un OPC dans le contexte international, de même que l'objectif de la plupart des dispositions nationales relatives au traitement des OPC est de parvenir à la neutralité dans un contexte purement national.

~~6.19~~***33.*** Un État contractant peut également souhaiter rechercher si les dispositions existantes d'une convention sont suffisantes pour empêcher l'OPC d'être utilisé d'une manière potentiellement abusive. Il est possible qu'un OPC puisse satisfaire toutes les conditions requises pour demander les bénéfices d'une convention en son nom propre, même si, en pratique, ces revenus sont soumis à un impôt faible ou nul. Dans ce cas, l'OPC offrirait aux résidents de pays tiers des bénéfices d'une convention dont ils n'auraient pu bénéficier s'ils avaient investi

directement. En conséquence, il pourrait être souhaitable de limiter les bénéfices qui pourraient normalement être accordés à de tels OPC, soit par des règles anti-abus ou anti-chalandage fiscal d'application générale (telles qu'elles sont examinées sous la rubrique « Usage incorrect de la Convention » ci-dessous) ou par une disposition spécifique traitant des OPC.

~~6.20~~***34.*** Lorsqu'ils auront à décider si une telle disposition est nécessaire, les États contractants s'efforceront de prendre en compte les caractéristiques économiques, y compris les possibilités de chalandage fiscal, que présentent les divers types d'OPC utilisés dans chacun des États contractants. Par exemple, un OPC qui n'est soumis à aucune imposition dans l'État dans lequel il est établi peut présenter plus de risques de chalandage fiscal que si l'OPC lui-même est soumis à un impôt au niveau de l'entité ou si les revenus distribués à des investisseurs non résidents sont soumis à la retenue à la source.

Exemples de dispositions modifiant le traitement des OPC

~~6.21~~***35.*** Lorsque les États contractants ont convenu qu'une disposition spécifique traitant des OPC est nécessaire pour répondre aux préoccupations indiquées aux paragraphes ~~6.18 à 6.20~~***32 à 34***, ils peuvent inclure dans la convention bilatérale la disposition suivante :

a) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), mais seulement dans la mesure où les bénéfice effectif des participations dans cet organisme de placement collectif appartient à des bénéficiaires équivalents.

b) Aux fins du présent paragraphe :

(*i*) aux fins de ce paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne, dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe ; et

(*ii*) le terme « bénéficiaire équivalent » désigne un résident de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi ainsi qu'un résident de tout autre État avec lequel l'État contractant d'où le revenu provient a conclu une convention fiscale concernant le revenu prévoyant un échange effectif et complet de renseignements qui, s'il recevait le revenu pour lequel les bénéfices de cette Convention sont demandés, aurait droit en vertu de cette autre convention, ou en vertu du droit interne de l'État contractant d'où provient le revenu, à un taux d'imposition applicable à ce revenu qui ne soit pas plus élevé que le taux demandé en vertu de cette Convention par l'OPC en ce qui concerne ce revenu.

~~6.22~~***36.*** Il est prévu que les États contractants introduiront, au sous-alinéa (*i*) de l'alinéa *b*), des renvois spécifiques aux dispositions pertinentes de la législation fiscale ou de la législation sur les valeurs mobilières concernant les OPC en question. Dans la décision concernant le traitement à

appliquer à certains OPC particuliers, les États contractants devraient tenir compte des considérations de politique fiscale mentionnées ci-dessus. Les négociateurs pourraient convenir que les différences économiques dans le régime applicable aux OPC dans les deux États contractants, ou même dans le cadre du même État contractant, justifient une différence de traitement dans la convention fiscale. Dans ce cas, une combinaison des dispositions de cette section pourrait être insérée dans la convention.

~~6.23~~***37.*** L'effet de l'octroi des bénéfices d'une convention fiscale à l'OPC dans la mesure où il appartient à des « bénéficiaires équivalents », selon la définition du sous-alinéa (*ii*) de l'alinéa *b*), est de faire en sorte que les investisseurs qui auraient eu droit à des bénéfices concernant un revenu provenant de l'État de la source s'ils avaient reçu ce revenu directement, ne se trouvent pas placés dans une situation plus défavorable en investissant par l'intermédiaire d'un OPC établi dans un pays tiers. Cette approche répond donc aux objectifs de neutralité entre les investissements directs et les investissements par l'intermédiaire d'un OPC. Elle réduit par ailleurs le risque de double imposition entre l'État de la source et l'État de résidence de l'investisseur, dans la mesure où il existe une convention fiscale entre eux. Elle est bénéfique pour les investisseurs, notamment ceux des petits pays, qui bénéficieront de ce fait d'un choix plus large d'instruments d'investissement. Elle accroît par ailleurs les économies d'échelle, qui constituent l'un des avantages économiques principaux de l'investissement par l'intermédiaire d'OPC. Enfin, l'adoption de cette approche simplifie considérablement les procédures administratives. Dans de nombreux cas, presque tous les investisseurs d'un OPC seront des « bénéficiaires équivalents » étant donné le nombre de pays couverts par des conventions bilatérales et le fait que les taux prévus dans ces conventions à l'égard des dividendes de portefeuille soient presque toujours compris entre 10 et 15 pour cent.

~~6.24~~***38.*** Par ailleurs, la disposition en question empêche l'utilisation d'un OPC par des investisseurs pour obtenir un régime fiscal plus favorable que celui qu'ils auraient obtenu en investissant directement. Ce résultat est obtenu par la comparaison de taux dans le cadre de la définition du « bénéficiaire équivalent ». En conséquence, la comparaison appropriée est effectuée entre le taux demandé par l'OPC et le taux que l'investisseur aurait pu demander s'il avait reçu le revenu directement. Par exemple, supposons qu'un OPC établi dans l'État B reçoive des dividendes d'une société qui réside dans ~~dans~~ l'État A. Soixante-cinq pour cent des investisseurs de l'OPC sont des résidents individuels de l'État B ; 10 pour cent sont des fonds de pension établis dans l'État C et 25 pour cent sont des particuliers résidant dans l'État C. En vertu de la convention fiscale entre l'État A et l'État B, les dividendes de portefeuille sont soumis à un taux maximum d'imposition à la source de 10 pour cent. En vertu de la convention fiscale entre l'État A et l'État C, les fonds de pension sont exonérés d'impôts dans le pays de la source et les autres dividendes de portefeuille sont soumis à l'impôt à un taux maximum de 15 pour cent. Les conventions entre A et B et entre A et C comportent des dispositions prévoyant des échanges effectifs et complets de renseignements. Dans ces conditions, 75 pour cent des investisseurs dans l'OPC – les résidents individuels de l'État B et les fonds de pension établis dans l'État C – sont des bénéficiaires équivalents.

~~6.25~~***39.*** Un État de la source peut aussi craindre le report potentiel d'imposition lorsqu'un OPC est soumis à un impôt faible ou nul et peut capitaliser ses revenus au lieu de les distribuer de façon courante. Ces États peuvent être tentés de limiter les bénéfices de la convention à la proportion des investisseurs de l'OPC qui sont imposables de façon courante sur leur part des revenus de l'OPC. Toutefois, cette approche s'est révélée difficile à appliquer concrètement à des OPC dont le capital est largement diffusé. Les pays préoccupés par la possibilité d'un tel report d'imposition peuvent vouloir négocier des clauses qui n'accordent les bénéfices d'une convention qu'aux seuls OPC qui sont tenus de distribuer leurs bénéfices de façon courante. D'autres pays peuvent en revanche être moins préoccupés par ce risque de report. Ils peuvent considérer que, même si l'investisseur n'est

pas imposé de façon courante sur les revenus reçus par l'OPC, il sera en fin de compte imposé soit sur les sommes distribuées, soit sur les éventuelles plus-values dans le cas où il cèderait ses parts de l'OPC avant que ce dernier ne distribue les revenus. Ces pays peuvent souhaiter négocier des dispositions qui accordent les bénéfices aux OPC même s'ils ne sont pas tenus de distribuer leurs revenus sur une base courante. De plus, dans de nombreux pays, le taux d'imposition applicable aux revenus d'investissement n'est pas sensiblement plus élevé que la retenue à la source sur les dividendes prévue par les conventions, de sorte qu'il n'y aurait qu'une possibilité minime, voire nulle, de parvenir à un report de l'impôt du pays de résidence en obtenant ces revenus par le biais d'un fonds de placement plutôt qu'en procédant à un investissement direct. En outre, de nombreux pays ont pris des mesures pour assurer l'imposition courante des revenus d'investissements que leurs résidents obtiennent par le biais de fonds de placement, indépendamment de la question de savoir si ces fonds capitalisent ces revenus, ce qui réduit encore les possibilités de tels reports. En ce qui concerne le traitement des OPC qui ne sont pas tenus de distribuer leurs revenus sur une base courante, les pays peuvent vouloir examiner si ces facteurs, ou d'autres facteurs, répondent aux préoccupations décrites ci-dessus de telle sorte que le type de limites exposées dans ce paragraphe ne soit pas nécessaire dans les faits.

~~6.26~~***40.*** Certains États estiment que tenir compte de tous les investisseurs admis aux bénéfices de conventions, y compris ceux d'États tiers, modifierait le caractère bilatéral de ces conventions. Ces États pourraient préférer n'accorder les bénéfices d'une convention fiscale à un OPC que dans la mesure où les investisseurs dans cet organisme sont des résidents de l'État contractant dans lequel il est établi. Dans ce cas, la disposition serait rédigée de la manière suivante :

a) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), mais seulement dans la mesure où les bénéfice effectif des participations dans cet organisme de placement collectif appartient à des résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme est établi.

b) Aux fins du présent paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

~~6.27~~***41.*** Bien que l'approche purement proportionnelle exposée aux paragraphes ~~6.21 et 6.26~~***35 et 40*** comporte une protection contre le chalandage fiscal, elle risque aussi d'imposer des charges administratives considérables, dans la mesure où un OPC devra s'efforcer de déterminer le droit aux bénéfices d'une convention de chaque investisseur individuel. Un État contractant peut décider que le fait qu'une part importante des investisseurs d'un OPC ait droit aux bénéfices d'une convention constitue une protection appropriée contre le chalandage fiscal et qu'il est donc justifié de définir un seuil de participation au capital au-delà duquel les bénéfices de la convention seront accordés à tous les revenus reçus par l'OPC. L'insertion d'un tel seuil permettrait également d'alléger le fardeau administratif qui existerait par ailleurs. Si les États le souhaitent, la phrase suivante pourrait donc être ajoutée à la fin de l'alinéa *a*) :

Cependant, si le bénéfice effectif d'au moins [ ] pour cent des participations dans cet organisme de placement collectif appartient à des [bénéficiaires équivalents][résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme de placement collectif est établi], l'organisme de placement collectif est traité de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif de tous les revenus qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident de cet État qui aurait reçu ces revenus dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ces revenus).

~~6.28~~***42.*** Dans certains cas, les États contractants pourront vouloir retenir une approche différente de celles des paragraphes ~~6.17, 6.21 et 6.26~~***31, 35 et 40*** à l'égard de certains types d'OPC et considérer que l'OPC demande les bénéfices d'une convention pour le compte des investisseurs plutôt qu'en son nom propre. Cela peut être le cas, par exemple, si un pourcentage élevé de détenteurs de parts de l'OPC pris dans leur ensemble, ou d'une catégorie de parts de l'OPC, sont des fonds de pension qui sont exonérés d'impôt dans le pays de la source selon les dispositions de la convention pertinente équivalentes à celles décrites dans le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18. Afin que les investisseurs ne perdent pas le bénéfice des taux préférentiels auxquels ils auraient pu prétendre s'ils avaient procédé à un investissement direct, les États contractants peuvent convenir vis-à-vis de tels OPC, d'une clause formulée de la façon suivante (même s'ils adoptent l'une des approches du paragraphe ~~6.17, 6.21 ou 6.26~~ ***31, 35 ou 40*** en ce qui concerne les autres types d'OPC) :

a) Un organisme de placement collectif visé à l'alinéa *c*) qui est établi dans un État contractant et qui reçoit des revenus provenant de l'autre État contractant n'est pas traité comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi, mais peut demander, pour le compte des détenteurs effectifs des participations dans cet organisme de placement collectif, les réductions d'impôts, exonérations ou autres bénéfices auxquels ces détenteurs auraient eu droit en vertu de cette Convention s'ils avaient reçu ces revenus directement.

b) Un organisme de placement collectif ne peut présenter de demande de bénéfices en vertu de l'alinéa *a*) pour le compte de tout détenteur effectif de parts de cet organisme si le détenteur de parts a lui-même présenté une demande individuelle au titre de revenus reçus par l'organisme de placement collectif.

c) Ce paragraphe s'applique, dans le cas de [État A], à un [ ] et, dans le cas de [État B], à un [ ], ainsi qu'à tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants auquel les autorités compétentes des États contractants conviennent d'appliquer le présent paragraphe.

En vertu de cette disposition, l'OPC ne pourra cependant formuler des demandes qu'au nom des résidents de l'État contractant où il est établi. Si, pour les raisons indiquées au paragraphe ~~6.23~~***37***, les États contractants jugeaient souhaitable d'autoriser l'OPC à présenter des demandes au nom des résidents d'États tiers pouvant être admis aux bénéfices d'une convention, ce résultat pourrait être obtenu en remplaçant les mots « cette Convention » par « toute convention à laquelle l'autre État contractant est partie » à l'alinéa *a*). Si, comme on peut l'attendre, les États contractants conviennent que le traitement prévu dans ce paragraphe doit uniquement s'appliquer à des types spécifiques d'OPC, il sera nécessaire de vérifier que les types d'OPC énumérés dans l'alinéa *c*) ne comprennent aucun des types d'OPC énumérés dans une clause plus générale comme celles du paragraphe ~~6.17, 6.21 ou 6.26~~***31, 35 ou 40*** de telle sorte que le traitement d'un type spécifique d'OPC soit fixé et non pas optionnel. Les pays souhaitant permettre aux différents OPC de choisir

leur traitement, soit en ce qui concerne l'OPC dans son ensemble, soit en ce qui concerne une ou plusieurs catégories d'intérêts dans l'OPC, sont libres de modifier le paragraphe à cet effet.

~~6.29~~***43.*** Selon l'approche adoptée aux paragraphes ~~6.21 et 6.26~~***35 et 40*** ou au paragraphe ***42***~~6.28~~, il sera nécessaire pour l'OPC de déterminer la proportion de ses détenteurs de parts qui auraient eu droit aux bénéfices de la convention s'ils avaient investi directement. Comme la répartition des parts d'un OPC change fréquemment et que ces parts sont souvent détenues à travers des intermédiaires, l'OPC et ses gestionnaires ne connaissent souvent pas eux-mêmes les noms et le statut au regard de la convention des bénéficiaires effectifs de parts. Il serait difficile en pratique pour l'OPC de collecter de tels renseignements auprès des intermédiaires en question sur une base journalière. En conséquence, il faudrait que les États contractants acceptent des approches commodes et fiables qui ne nécessitent pas un tel suivi journalier.

~~6.30~~***44.*** Par exemple, dans de nombreux pays, le secteur des OPC est dans une large mesure national, la grande majorité des investisseurs résidant dans le pays où l'OPC est établi. Dans certains cas, les règles fiscales dissuadent les investissements étrangers dans ces OPC en appliquant une retenue à la source sur les revenus distribués, ou bien les législations relatives aux valeurs mobilières peuvent sérieusement limiter l'offre de placements aux non-résidents. Les gouvernements devraient examiner si ces dispositions ou d'autres fournissent une protection suffisante contre les investissements de résidents de pays tiers n'ayant pas droit aux bénéfices d'une convention. Il pourrait être approprié, par exemple, de considérer qu'un OPC appartient à des résidents de l'État dans lequel il est établi si l'OPC a limité la distribution de ses actions ou de ses parts à l'État dans lequel il est établi ou à d'autres États qui accordent des avantages similaires dans leurs conventions avec l'État de la source.

~~6.31~~***45.*** Dans d'autres cas, les parts dans l'OPC sont offertes à des investisseurs dans de nombreux pays. Bien que l'identité des investisseurs individuels change tous les jours, la part des investisseurs de l'OPC qui ont droit aux bénéfices d'une convention est susceptible de se modifier relativement lentement. En conséquence, une approche raisonnable consisterait à obliger l'OPC à collecter auprès d'autres intermédiaires, aux dates indiquées, des informations permettant à l'OPC de déterminer la proportion des investisseurs ayant droit aux bénéfices de conventions fiscales. Ces informations pourraient être demandées à la fin de l'année civile ou fiscale ou, si la situation du marché suggère que la rotation des investisseurs est élevée, plus fréquemment, mais pas plus souvent qu'à la fin de chaque trimestre de l'année civile. L'OPC pourrait ensuite présenter une demande sur la base d'une moyenne des sommes en question au cours d'une période définie d'un commun accord. Dans l'adoption de telles procédures, il faudrait veiller à choisir des dates d'évaluation permettant à l'OPC de disposer d'un temps suffisant pour actualiser les informations qu'il communique aux autres payeurs afin d'assurer l'exactitude des prélèvements à la source au début de chaque période.

~~6.32~~***46.*** Une autre approche consisterait à ce qu'un OPC coté dans l'État contractant dans lequel il est établi soit admis aux bénéfices d'une convention quel que soit le pays de résidence de ses investisseurs. Cette clause a été justifiée par le fait qu'un OPC coté ne peut pas servir efficacement à des fins de chalandage fiscal parce que les actionnaires ou détenteurs de parts d'un tel OPC ne peuvent pas exercer individuellement de contrôle sur lui. Une telle clause pourrait être formulée de la façon suivante :

> *a*) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le

bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident de cet État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), si la principale catégorie d'actions ou de parts de l'organisme de placement collectif est cotée et régulièrement négociée sur une bourse de valeurs réglementée dans cet État.

b) Aux fins du présent paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

~~6.33~~***47.*** Chacune des dispositions des paragraphes ~~6.17, 6.21, 6.26 et 6.32~~***31, 35, 40 et 46*** traite l'OPC comme un résident et le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, ce qui offre la simplicité de pouvoir prévoir un taux réduit de retenue à la source pour chaque type de revenu. ~~Ces clauses ne doivent pas pour autant être interprétées comme une quelconque restriction du droit de l'État de la source à imposer ses propres résidents qui sont investisseurs dans l'OPC.~~ ***Comme le confirme le paragraphe 3 de l'article, cependant, ces dispositions ne restreignent d'aucune façon le droit de l'État de la source d'imposer ses propres résidents qui sont investisseurs dans l'OPC.*** De toute évidence, ces clauses sont destinées à traiter l'imposition dans l'État de la source des revenus de l'OPC et non l'imposition dans l'État de résidence de ses investisseurs.

~~6.34~~***48.*** De même, chacune de ces dispositions n'est destinée qu'à faire en sorte que les caractéristiques spécifiques de l'OPC ne l'amèneront pas à être traité autrement que comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. En conséquence, un OPC sera traité comme le bénéficiaire effectif de tous les revenus qu'il reçoit. Ces dispositions ne sont cependant pas destinées à placer l'OPC dans une position différente ou plus avantageuse que d'autres investisseurs au regard d'aspects du critère du bénéficiaire effectif qui sont sans rapport avec la nature même d'un OPC. En conséquence, lorsqu'une personne physique qui reçoit un revenu dans certaines circonstances n'est pas considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu, un OPC recevant ce revenu dans les mêmes circonstances ne devrait pas être réputé être le bénéficiaire effectif de ce revenu. Ce résultat est confirmé par la restriction placée entre parenthèses qui limite l'application de la disposition à des situations dans lesquelles une personne physique se trouvant dans les mêmes circonstances aurait été traitée comme le bénéficiaire effectif du revenu.

Application de la Convention aux États, leurs subdivisions politiques et organismes qu'ils détiennent à titre exclusif

~~6.35~~***49.*** Les États contractants ainsi que leurs subdivisions politiques et collectivités locales sont inclus dans la définition de « résident d'un État contractant » au paragraphe 1 de l'article 4 et ont donc droit aux bénéfices de la Convention (il est expliqué au paragraphe 8.4 des Commentaires sur l'article 4 que l'inclusion de ces mots en 1995 visait à confirmer l'interprétation acceptée antérieurement par la majorité des États membres).

~~6.36~~***50.*** Des questions peuvent cependant se poser dans le cas d'organismes établis et détenus exclusivement par un État ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Certains de ces organismes peuvent tirer des revenus importants d'autres pays et il peut donc être important de déterminer si les dispositions des conventions fiscales leur sont applicables (il s'agit notamment du cas des fonds souverains: voir le paragraphe 8.5 des Commentaires sur l'article 4). Dans

plusieurs cas, ces organismes sont entièrement exonérés d'impôt et la question peut se poser de savoir s'ils ont droit aux bénéfices des conventions fiscales conclues par les États dans lesquels ils ont été établis. Afin de clarifier la situation, certains États modifient la définition de « résident d'un État contractant » au paragraphe 1 de l'article 4 et incluent dans cette définition un « organisme public », une « agence » ou une « personne morale de droit public » d'un État, une subdivision politique ou collectivité locale, ce qui vise donc les organismes détenus exclusivement qui ne sont pas considérés comme faisant partie de l'État ou de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

~~6.37~~***51.*** De plus, plusieurs États incluent des dispositions spécifiques dans leurs conventions bilatérales visant à exonérer certaines catégories de revenus, tels les intérêts, tirés par d'autres États et certains organismes publics comme les banques centrales (voir le paragraphe 13.2 des Commentaires sur l'article 10 et le paragraphe 7.4 des Commentaires sur l'article 11). Les dispositions de conventions fiscales visant à exonérer les revenus des fonds de pension (voir le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18) peuvent également s'appliquer à des fonds de pension détenus exclusivement par un État, sous réserve de la façon dont ces dispositions sont rédigées et de la nature des fonds en question.

~~6.38~~***52.*** L'application de la Convention à chaque État, ses subdivisions politiques et collectivités locales (ainsi qu'à leurs organismes publics et agences dans le cas des conventions bilatérales dont les dispositions sont applicables à ces organismes) ne saurait toutefois être interprétée comme ayant un quelconque effet sur l'application possible par chaque État du principe d'immunité des États reconnu par le droit international coutumier. Selon ce principe, un État souverain (y compris ses agents, ses biens et ses activités) est, en règle générale, soustrait à la compétence des tribunaux d'un autre État souverain. Il n'existe toutefois pas de consensus international sur les limites exactes du principe d'immunité des États. Ainsi, la majorité des États ne reconnaissent pas l'application de ce principe aux activités d'entreprise et plusieurs États considèrent que ce principe n'est pas applicable aux questions touchant la fiscalité. Il existe donc des différences importantes entre les États quant à l'application et à la portée éventuelle de ce principe en matière fiscale. Même les États qui reconnaissent l'application possible de ce principe en matière fiscale divergent quant à la portée qu'ils lui donnent : certains ne l'appliquent que dans la mesure où il a été incorporé dans leur droit interne et d'autres l'appliquent comme principe de droit international coutumier mais sous réserve d'importantes restrictions. La Convention n'a aucune incidence sur la question de savoir si, et dans quelle mesure, le principe d'immunité des États s'applique aux personnes visées à l'article 1 et aux impôts visés à l'article 2 et chaque État contractant garde donc l'entière liberté d'appliquer sa propre interprétation de ce principe, dans la mesure où l'imposition éventuelle qui résulte de cette interprétation est conforme aux dispositions des conventions fiscales bilatérales qu'il a conclues.

~~6.39~~***53.*** Les États tiennent souvent compte de différents facteurs afin de déterminer dans quelle mesure des exonérations fiscales devraient être accordées, soit par des dispositions spécifiques incluses dans une convention ou dans le droit interne ou soit par l'application du principe d'immunité des États, aux revenus tirés par d'autres États, leurs subdivisions politiques, leurs collectivités locales ou leurs organismes publics ou agences. Ces facteurs incluent, par exemple, la question de savoir si cette catégorie de revenus est exonérée de façon réciproque par l'autre État, si ces revenus proviennent d'activités de nature gouvernementale par opposition à des activités à caractère commercial, si les actifs et les revenus de l'organisme récipiendaire sont utilisés à des fins publiques, s'il existe une possibilité quelconque que ces revenus puissent être divertis de façon à bénéficier à une personne qui n'est pas un organisme gouvernemental et si ces revenus sont tirés d'un investissement de portefeuille ou d'une participation directe.

Usage incorrect de la Convention

~~7~~***54.*** Le principal objectif des conventions de double imposition est de promouvoir les échanges de biens et services et les mouvements des capitaux et des personnes en éliminant la double imposition internationale. ***Ainsi que le confirme le préambule de la Convention, empêcher l'évasion et la fraude fiscales fait également partie des objectifs des conventions fiscales.*** ~~Elles ont également pour but d'empêcher l'évasion et la fraude fiscales.~~

~~7.1 Les contribuables peuvent être tentés d'abuser de la législation fiscale d'un État en exploitant les différences entre les lois de différents pays. Ces tentatives peuvent être réprimées par des dispositions ou règles jurisprudentielles faisant partie du droit national des États concernés. Ces États ne souhaiteront sans doute pas accepter, dans leurs conventions fiscales bilatérales, des dispositions qui auraient pour effet de permettre les transactions abusives qui seraient par ailleurs réprimées par les dispositions et règles de ce type contenues dans leur législation nationale. En outre, ils ne souhaiteront pas appliquer leurs conventions bilatérales d'une façon qui produirait cet effet.~~

~~8~~***55***. ~~Il est également important de noter que l~~***L***'extension du réseau de~~s~~ conventions ~~de double imposition~~***fiscales*** accroît le risque d'abus en facilitant le recours à des ***à des dispositifs visant à bénéficier*** ~~constructions juridiques artificielles conçues pour profiter~~ à la fois des avantages fiscaux ~~prévus~~***accordés*** par certaines législations internes et des allégements ~~fiscaux~~***d'impôt*** prévus dans ~~l~~***c***es conventions ~~de double imposition~~.

~~9~~***56***. Tel serait le cas, par exemple, d'une personne (résident ou non d'un État contractant) qui agirait par l'entremise d'une entité juridique créée dans un État essentiellement pour obtenir les allégements d'impôts prévus dans les conventions conclues par cet État et auxquels cette personne n'aurait pas droit directement. Un autre cas serait celui d'une personne physique ayant dans un État contractant son foyer d'habitation permanent ainsi que tous ses intérêts économiques, notamment une participation importante dans une société de cet État, et qui, essentiellement en vue de vendre cette participation et d'échapper dans cet État à l'imposition de gains en capital provenant de cette aliénation (en vertu du paragraphe 5 de l'article 13), transférerait son foyer d'habitation permanent dans l'autre État contractant, où de tels gains sont peu imposés ou ne le sont pas du tout.

Lutter contre l'évasion fiscale au moyen des conventions fiscales

57. Le paragraphe 9 de l'article 29 et les règles spécifiques visant à lutter contre les utilisations abusives d'une convention figurant dans les conventions fiscales visent ces transactions et ces montages, ainsi que d'autres, utilisés dans le but d'obtenir indûment les avantages de la Convention. Lorsque, toutefois, une convention fiscale ne contient pas de telles règles, la question se pose de savoir si les avantages de la convention fiscale doivent être accordés lorsqu'ont été conclues des transactions qui constituent un abus des dispositions de cette convention.

~~9.1 Ces exemples, parmi d'autres, soulèvent deux questions fondamentales qui sont examinées dans les paragraphes suivants :~~

- ~~les avantages des conventions fiscales doivent-ils être accordés lorsqu'ont été conclues des transactions qui constituent un recours abusif aux dispositions de ces conventions (voir les paragraphes 9.2 et suivants ci-après) ; et~~

- ~~les dispositions et règles jurisprudentielles spécifiques de la législation nationale des États contractants destinées à prévenir l'abus de la législation fiscale sont-elles en conflit avec les conventions fiscales (voir les paragraphes 22 et suivants ci-après).~~

~~9.2~~***58.*** ~~Pour d~~***D***e nombreux États~~, la réponse à la première~~ ***répondent à cette question en tenant*** ~~question repose sur leur réponse à la seconde. Ces États tiennent~~ compte du fait que les impôts sont appliqués en vertu des dispositions de la législation nationale, sous réserve des dispositions restrictives (et, dans certains cas exceptionnels, des dispositions qui élargissent leur application) prévues par les conventions fiscales. En conséquence, toute utilisation abusive des dispositions d'une convention fiscale peut aussi être considérée comme une utilisation abusive des dispositions de la législation nationale dans le cadre duquel l'impôt est appliqué. Pour ces États, la question consiste dès lors à savoir si les dispositions des conventions fiscales peuvent empêcher l'application des dispositions anti-évasion de la législation nationale, ce qui renvoie à la ~~seconde~~ question ~~évoquée précédemment~~***traitée aux paragraphes 66 à 80 ci-dessous***. ~~Comme l'indique le paragraphe 22.1 ci-dessous, la réponse à cette seconde question est que ces dispositions anti-évasion fiscale se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt et que, comme ces dispositions ne sont pas couvertes par les conventions fiscales, celles-ci ne les affectent donc pas. Par conséquent~~ ***Comme ces paragraphes l'expliquent***, en règle générale, il n'y aura pas de conflit entre ces dispositions et celles des conventions fiscales.

~~9.3~~***59.*** D'autres États préfèrent considérer certains abus comme des abus des conventions elles-mêmes, par opposition aux abus de la législation nationale. Toutefois, ces États considèrent dès lors qu'une interprétation correcte des conventions fiscales les autorise à ne pas tenir compte des transactions abusives, telles que celles conclues en vue de tirer des avantages non prévus en vertu des dispositions de ces conventions. Cette interprétation découle de l'objet et du but des conventions fiscales ainsi que de l'obligation de les interpréter de bonne foi (voir l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités).

~~9.4~~***60.*** Selon ces deux approches, il est donc convenu que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention sur les doubles impositions lorsque des ~~opérations~~***montages*** qui représentent un recours abusif aux dispositions de la Convention ont été ~~exécutées~~***utilisés***.

~~9.5~~***61.*** Toutefois, il est important de noter qu'on ne doit pas présumer à la légère qu'un contribuable recourt au type de transaction abusive évoqué précédemment. Un principe directeur est que les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou ~~opérations~~***montages*** est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes***. Ce principe s'applique indépendamment des dispositions du paragraphe 9 de l'article 29, qui ne font que le confirmer.***

~~9.6~~***62.*** L'application potentielle ***de ces principes ou du paragraphe 9 de l'article 29*** ~~de règles générales anti-abus~~ n'exclut pas la nécessité ***d'inclure dans les conventions fiscales des*** ~~de~~ dispositions spécifiques destinées à éviter des formes particulières d'évasion fiscale. Lorsque des stratagèmes particuliers d'évasion ont été détectés ou que le recours à de tels stratagèmes pose des problèmes particuliers, il est souvent utile d'ajouter à la Convention des dispositions visant directement la stratégie d'évasion en cause. Cela sera de même nécessaire lorsqu'un État qui adopte le point de vue décrit au paragraphe ~~9.2~~***58*** ci-dessus estime que sa législation nationale ne contient pas les règles ou principes anti-évasion nécessaires pour répondre comme il convient à une telle stratégie.

~~10~~***63.*** Ainsi, certaines formes d'évasion fiscale ont déjà été expressément traitées dans la Convention, par exemple au moyen de l'introduction du concept de « bénéficiaire effectif » (aux articles 10, 11 et 12) et de dispositions particulières comme celles du paragraphe 2 de l'article 17 concernant les sociétés d'artistes. De tels problèmes sont aussi abordés dans les Commentaires sur l'article 10 (paragraphes 17 et 22), sur l'article 11 (paragraphe 12) et sur l'article 12 (paragraphe 7).

~~10.1~~***64.*** Par ailleurs, dans certains cas, les demandes formulées par des sociétés filiales, en particulier lorsqu'elles sont établies dans des paradis fiscaux ou bénéficient de régimes préférentiels dommageables, en vue de bénéficier des conventions fiscales, peuvent être refusées lorsqu'un examen attentif des faits et circonstances montre que le siège de direction effective d'une filiale ne se trouve pas dans l'État de résidence qu'elle indique mais plutôt dans l'État de résidence de la société-mère de telle sorte qu'elle constitue un résident de ce dernier État aux fins de la législation interne (ce sera le cas lorsque la législation interne d'un État utilise le siège de direction d'une personne morale, ou un critère similaire, pour déterminer sa résidence).

~~10.2~~***65.*** Un examen attentif des faits et circonstances d'une affaire peut également montrer qu'une filiale a été dirigée dans l'État de résidence de sa société-mère dans des conditions telles qu'elle disposait dans cet État d'un établissement stable (par exemple, sous la forme d'un siège de direction) auquel la totalité ou une part importante de ses bénéfices pouvait être à juste titre attribuée.

Lutter contre l'évasion fiscale au moyen de règles législatives et jurisprudentielles anti-abus

66. Les règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne peuvent également être utilisées pour traiter les transactions et les montages visant à obtenir indûment les avantages des conventions. Ces règles peuvent aussi viser les situations dans lesquelles des transactions ou des montages sont utilisés dans le but d'abuser à la fois des lois internes et des conventions fiscales.

67. Pour ces raisons, les règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne jouent un rôle important afin d'empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions. Toutefois, l'application de ces règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne pose la question de conflits possibles avec les dispositions des conventions, notamment lorsque ces dernières sont utilisées pour abuser des règles du droit interne (en alléguant que les dispositions conventionnelles protègent le contribuable de l'application de certaines règles internes anti-abus). Ce problème est examiné ci-après par rapport aux règles législatives spécifiques anti-abus, aux règles législatives générales anti-abus et aux règles jurisprudentielles.

Règles législatives spécifiques anti-abus

68. Les autorités fiscales qui cherchent une réponse à l'utilisation inappropriée d'une convention fiscale peuvent examiner tout d'abord l'application des règles anti-abus spécifiques contenues dans leur législation fiscale interne.

69. Nombre de règles anti-abus présentes dans la législation des pays s'appliquent principalement aux situations transfrontalières et peuvent jouer un rôle lors de l'application des conventions fiscales. Par exemple, les règles relatives à la sous-capitalisation peuvent limiter la déduction de paiements d'intérêts induisant une érosion de la base d'imposition au profit de résidents de pays avec lesquels une convention a été conclue ; les règles relatives aux prix de transfert (même si elles n'ont pas été conçues principalement comme des règles anti-abus)

peuvent empêcher le transfert artificiel de revenus d'une entreprise résidente vers une entreprise qui est un résident d'un État contractant ; les règles sur les taxes de sortie ou de départ peuvent permettre de lutter contre l'évasion fiscale sur les gains en capital liée à un changement de résidence avant la réalisation d'un gain de capital exonéré d'impôt en vertu de la Convention ; les règles sur le dépouillement de dividendes peuvent empêcher des contribuables d'échapper aux retenues internes à la source sur les dividendes au moyen de transactions destinées à transformer les dividendes en gains en capital exonéré d'impôt en vertu de la Convention ; et les règles anti montage-relais peuvent empêcher certaines transactions destinées à éviter l'imposition au moyen de montages utilisant des sociétés-relais.

70. En règle générale, lorsque l'application des dispositions du droit interne et celle des dispositions des conventions fiscales produisent des résultats contradictoires, il est prévu que les dispositions des conventions fiscales l'emportent. C'est là une conséquence logique du principe « pacta sunt servanda », qui est incorporé dans l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités. Ainsi, si l'application des règles anti-abus spécifiques du droit interne devait produire un résultat en termes de traitement fiscal non conforme aux dispositions d'une convention fiscale, cette application serait en contradiction avec les dispositions de la convention concernée et ces dernières devraient l'emporter en droit international public.[1]

71. Toutefois, comme expliqué ci-dessous, ces conflits seront souvent évités et chaque cas doit être analysé en fonction de ses circonstances propres.

72. Premièrement, une convention peut autoriser de manière spécifique l'application de certains types de règles internes anti-abus. Par exemple, l'article 9 autorise spécifiquement l'application des règles internes dans les circonstances définies par cet article. Par ailleurs, beaucoup de conventions contiennent des dispositions spécifiques qui précisent qu'il n'y a pas de conflit ou, si un conflit existe, permettent l'application des règles internes. Ce serait le cas, par exemple, d'une règle conventionnelle autorisant explicitement l'application d'une règle relative à la sous-capitalisation contenue dans le droit interne d'un des États contractants ou des deux.

73. Deuxièmement, nombre de dispositions de la Convention dépendent de l'application du droit interne. C'est le cas, par exemple, de la détermination de la résidence d'une personne (voir le paragraphe 1 de l'article 4), de la détermination de ce qu'est un bien immobilier (voir le paragraphe 2 de l'article 6) et de la détermination des circonstances dans lesquelles un revenu provenant de parts sociales peut être traité comme un dividende (voir le paragraphe 3 de l'article 10). Plus généralement, le paragraphe 2 de l'article 3 rend les règles internes pertinentes aux fins de la détermination de la signification des termes et des expressions qui ne sont pas définis dans la Convention. Dans bien des cas, dès lors, l'application des règles anti-abus spécifiques du droit interne ne produira pas de résultats contradictoires, mais aura une incidence sur la manière dont les dispositions de la Convention sont appliquées. Ce serait le cas, par exemple, si une disposition du droit interne traitait les bénéfices réalisés par un actionnaire lorsqu'une société rachète certaines de ses actions comme des dividendes : bien qu'un tel rachat puisse être considéré comme une aliénation aux fins du paragraphe 5 de

---

1 Aux termes de l'article 60 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, « [u]ne violation substantielle d'un traité bilatéral par l'une des parties autorise l'autre partie à invoquer la violation comme motif pour mettre fin au traité ou suspendre son application en totalité ou en partie. »

l'article 13, le paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 10 reconnaît que ces bénéfices constitueront des dividendes aux fins de l'article 10 s'ils sont traités comme tels en droit interne.

74. Troisièmement, l'application des dispositions d'une convention fiscale dans un cas qui concerne une utilisation abusive de ces dispositions peut être refusée en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou, dans le cas d'une convention qui ne contient pas ce paragraphe, en vertu des principes prévus aux paragraphes 60 and 61 ci-dessus. Dans un tel cas, il n'y aura pas de conflit avec les dispositions de la convention si les avantages de celle-ci sont refusés à la fois en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 (ou des principes prévus aux paragraphes 60 et 61 ci-dessus) et en vertu de règles spécifiques anti-abus internes. Ces dernières règles sont toutefois souvent formulées en se référant à des faits objectifs, comme l'existence d'un certain niveau de détention d'actions ou un certain ratio endettement/fonds propres. Bien que cela facilite leur application et assure une plus grande certitude, cela peut parfois entraîner l'application d'une telle règle dans un cas où celle-ci entre en conflit avec une disposition de la Convention et où le paragraphe 9 de l'article 29 ne s'applique pas pour refuser les avantages de cette disposition (et où les principes visés aux paragraphes 60 et 61 ci-dessus ne s'appliquent pas non plus). Dans ce cas, la Convention ne permettra pas l'application de la règle interne dans la mesure où un tel conflit existe. Un exemple d'un tel cas serait celui où une règle du droit interne que l'État A a adoptée pour empêcher les changements temporaires de résidence à des fins fiscales prévoirait l'imposition d'une personne physique qui est un résident de l'État B pour les gains résultant de l'aliénation d'un bien situé dans un troisième État si cette personne physique était un résident de l'État A au moment où le bien a été acquis et était un résident de l'État A pendant au moins sept des dix années qui ont précédé l'aliénation. Dans ce cas, dans la mesure où le paragraphe 5 de l'article 13 empêcherait l'imposition de cette personne physique par l'État A au moment de l'aliénation du bien, la Convention empêcherait l'application de cette règle interne, sauf si les avantages du paragraphe 5 de l'article 13 pourraient, dans un cas précis, être refusés en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou des principes énoncés aux paragraphes 60 et 61 ci-dessus.

75. Quatrièmement, l'application des dispositions des conventions fiscales peut être refusée en vertu de règles ou principes jurisprudentiels applicables à l'interprétation de la Convention (voir le paragraphe 78 ci-après). Dans ce cas, il n'y aura pas de conflit avec les dispositions de la Convention si les avantages de celle-ci sont refusés en vertu à la fois d'une interprétation appropriée de la Convention et suite à l'application de règles spécifiques anti-abus internes. Admettons, à titre d'exemple, que le droit interne de l'État A prévoie l'imposition des gains tirés de l'aliénation d'actions d'une société de cet État dans laquelle le cédant détient plus de 25 pour cent du capital s'il a été un résident de l'État A pendant au moins 7 des 10 années qui ont précédé l'aliénation. Au cours de l'année 2, une personne physique qui était un résident de l'État A pendant les dix années précédentes devient un résident de l'État B. Peu après, cette personne vend la totalité des actions d'une petite société qu'elle avait précédemment mise sur pied dans l'État A. Les faits révèlent toutefois que tous les éléments de la vente ont été finalisés au cours de l'année 1, qu'un « prêt » sans intérêts correspondant au prix de vente a été accordé par l'acheteur au vendeur à ce moment-là, que l'acheteur a annulé le prêt lorsque les actions lui ont été vendues au cours de l'année 2 et qu'il a exercé le contrôle de fait sur la société à partir de l'année 1. Bien que le gain résultant de la vente des actions puisse, dans un contexte différent, entrer dans le champ du paragraphe 5 de l'article 13 de la convention conclue entre l'État A et l'État B, les circonstances du transfert des actions sont telles que l'aliénation au cours de l'année 2 est une transaction fictive, au sens donné à ce terme par les tribunaux de l'État A. Dans ce cas, dans la mesure où la doctrine de la transaction fictive élaborée par les tribunaux de l'État A n'entre pas en conflit avec les règles d'interprétation des traités, il sera possible d'appliquer cette doctrine lors de l'interprétation du paragraphe 5 de l'article 13 de la

convention conclue entre l'État A et l'État B, ce qui permettra à l'État A d'imposer le gain en question au titre de sa règle du droit interne.

Règles législatives générales anti-abus

76. De nombreux pays ont inclus dans leur droit interne une règle législative anti-abus d'application générale destinée à empêcher les opérations abusives auxquelles les règles spécifiques anti-abus et règles jurisprudentielles de ces pays ne font pas obstacle.

77. L'application de ces règles générales anti-abus soulève également la question d'un conflit possible avec les dispositions d'une convention fiscale. Toutefois, dans la grande majorité des cas, un tel conflit ne se produira pas. En premier lieu, ces conflits seront évités pour des raisons analogues à celles évoquées aux paragraphes 72 et 73 ci-dessus. En outre, lorsque les principaux aspects de ces règles internes respectent le principe énoncé au paragraphe 61 ci-dessus et sont donc similaires aux principaux aspects du paragraphe 9 de l'article 29, qui incorpore ce principe directeur, il est évident qu'aucun conflit ne sera possible, puisque la règle générale interne en question s'appliquera dans les mêmes circonstances que celles qui conduiraient à refuser les avantages de la Convention en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou, dans le cas d'une convention qui ne contient pas ce paragraphe, en vertu du principe directeur prévu au paragraphe 61 ci-dessus.

Règles jurisprudentielles qui font partie du droit interne

78. Lorsqu'ils ont été appelés à interpréter la législation fiscale dans les affaires d'évasion fiscale, les tribunaux de nombreux pays ont élaboré un certain nombre de doctrines ou de principes d'interprétation. Ceci inclut des doctrines jurisprudentielles comme celles de la primauté du fond sur la forme, de la substance économique, de la transaction fictive, du critère de l'objet de l'activité d'entreprise, de la transaction par étapes, de l'abus de droit et de la fraude à la loi. Ces doctrines et principes d'interprétation, qui varient d'un pays à l'autre et évoluent au fil du temps en fonction des améliorations ou modifications issues de nouvelles décisions judiciaires, sont essentiellement des avis exprimés par des tribunaux sur la manière d'interpréter la législation fiscale. Bien que l'interprétation des conventions fiscales soit régie par des règles générales qui ont été codifiées dans les articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, ces règles générales n'empêchent pas l'application de doctrines et de principes similaires dans le cadre de l'interprétation des dispositions de conventions fiscales. Si, par exemple, les tribunaux d'un pays ont adopté une règle d'interprétation selon laquelle les dispositions fiscales internes doivent s'appliquer sur la base de la substance économique de certaines transactions, rien n'empêche l'adoption d'une approche similaire en ce qui concerne l'application des dispositions d'une convention fiscale à des transactions similaires. C'est ce qu'illustre l'exemple au paragraphe 75 ci-dessus.

79. En règle générale et compte tenu du paragraphe 61, l'analyse précédente conduit donc à la conclusion qu'il n'y aura pas de conflit entre les conventions fiscales et les règles jurisprudentielles anti-abus ou les règles générales anti-abus du droit interne. Par exemple, dans la mesure où l'application d'une règle générale anti-abus du droit interne ou d'une règle jurisprudentielle comme celles de la primauté du fond sur la forme ou de la substance économique se traduit par une nouvelle caractérisation du revenu ou une redéfinition du contribuable qui est censé tirer ce revenu, les dispositions de la Convention s'appliqueront en tenant compte de ces changements.

80. Bien que ces règles n'entrent pas en conflit avec les conventions fiscales, il est admis que les pays membres doivent observer scrupuleusement les obligations spécifiques inscrites dans les conventions fiscales visant à alléger la double imposition tant qu'il n'existe pas de preuve manifeste d'un usage abusif de ces conventions.

~~11. Un autre exemple est donné par deux formes particulièrement importantes d'utilisation abusive de la Convention qui sont examinées dans deux rapports du Comité des affaires fiscales, « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran » et « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »1. Ainsi qu'il est souligné dans ces rapports, les inquiétudes exprimées au paragraphe 9 ci-dessus se sont avérées fondées dans la mesure où il y a eu une tendance de plus en plus marquée à utiliser des sociétés relais pour tirer des conventions des avantages non voulus par les États contractants lors de leurs négociations bilatérales. Cela a amené un nombre croissant de pays membres à insérer dans les conventions qu'ils ont conclues des dispositions (à la fois générales et spécifiques) ayant pour but d'empêcher les abus et de préserver les dispositions de leur législation nationale visant à éviter l'évasion fiscale.~~

~~12. Les dispositions insérées dans les conventions fiscales pour répondre à ces types d'abus ainsi qu'à d'autres prennent diverses formes. On trouvera ci-dessous des exemples tirés de dispositions ayant été incluses dans des conventions bilatérales conclues par des pays membres. Ces exemples constituent des modèles que les responsables chargés de la négociation des conventions pourront examiner lorsqu'ils s'efforceront de trouver une solution à des cas particuliers. En se référant à ces textes, il faudra tenir compte :~~

- ~~du fait que ces dispositions ne s'excluent pas mutuellement et que des dispositions différentes peuvent être nécessaires pour répondre à des préoccupations différentes ;~~
- ~~de la mesure dans laquelle des avantages fiscaux peuvent effectivement être obtenus grâce à une stratégie d'évasion spécifique ;~~
- ~~du contexte juridique dans les deux États contractants et, en particulier, de la mesure dans laquelle la législation nationale prévoit déjà une réponse appropriée à cette stratégie d'évasion ; et~~
- ~~de la mesure dans laquelle ces dispositions pourraient involontairement s'appliquer à des activités économiques de bonne foi.~~

~~Cas des sociétés relais~~

~~13. De nombreux pays se sont efforcés de résoudre le problème des sociétés relais et diverses approches ont été conçues à cette fin. L'une des solutions serait de ne pas accorder le bénéfice de la Convention à une société dont le capital n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont elle est elle-même un résident. Par exemple, une telle clause « de transparence » pourrait être ainsi formulée :~~

> ~~Une société qui est un résident d'un État contractant ne peut prétendre à un allégement d'impôt en vertu de la présente Convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices si son capital est détenu ou contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'État dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant.~~

~~1 Ces deux rapports sont reproduits aux pages R(5)-1 et R(6)-1 du volume II.~~

Les États contractants désirant adopter une telle disposition peuvent aussi vouloir, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, déterminer les critères selon lesquels le capital d'une société sera considéré comme étant détenu ou contrôlé par des non-résidents.

14. La « théorie de la transparence » sur laquelle se fonde la disposition ci-dessus semble avoir une place appropriée dans les conventions avec les pays où l'imposition est nulle ou très faible et dans lesquels ne sont normalement exercées que peu d'activités d'entreprise importantes. Même dans ces cas, il serait nécessaire de modifier la disposition ou de la remplacer par une autre afin de préserver les activités d'entreprise de bonne foi.

15. Les clauses générales d'assujettissement à l'impôt prévoient que le bénéfice de la Convention ne sera accordé dans l'État de la source que si le revenu correspondant est soumis à l'impôt dans l'État de résidence. Cela pour l'essentiel à l'objet des conventions fiscales, qui est d'éviter la double imposition. Toutefois, pour un certain nombre de raisons, le Modèle de Convention de l'OCDE ne recommande pas l'adoption d'une disposition aussi générale. Cela se conçoit dans le cas de relations internationales normales, mais une clause d'assujettissement à l'impôt pourrait être justifiée en cas d'existence d'une société relais. Une clause de sauvegarde de ce genre pourrait être libellée de la façon suivante :

> Lorsqu'un revenu provenant d'un État contractant est perçu par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État contractant,
>
> *a*) ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous une autre forme, ou
>
> *b*) exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,
>
> toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt s'applique uniquement aux revenus qui sont assujettis à l'impôt dans cet autre État d'après les règles ordinaires de sa législation fiscale.

La notion « d'intérêt substantiel » pourrait être précisée davantage lors de la rédaction de la convention. Par exemple, les États contractants pourraient la définir en fonction de la possession d'un certain pourcentage du capital ou des droits de vote de la société.

16. La clause d'assujettissement à l'impôt semble présenter certains avantages. Elle peut être utilisée dans le cas d'États dont les structures économiques sont très développées et dont la législation fiscale est complexe. Il sera cependant nécessaire de la compléter en insérant dans la convention des clauses de bonne foi afin d'obtenir la souplesse nécessaire (voir le paragraphe 19 ci-dessous) ; de plus, une telle approche n'offre pas une protection suffisante contre des procédés perfectionnés d'évasion fiscale tels que les stratégies de « tremplin ».

17. Les approches mentionnées ci-dessus sont à de nombreux égards peu satisfaisantes. Elles se réfèrent à la législation fiscale des États contractants, complexe et en constante évolution, et non aux formules donnant lieu à des abus. Il a été suggéré de régler le problème des sociétés relais d'une manière plus directe par l'insertion d'une disposition qui viserait spécifiquement les cas d'abus en se référant aux formules mêmes de relais (approche dite « du transit »). Une telle disposition pourrait être énoncée dans les termes suivants :

Lorsque des revenus provenant d'un État contractant sont perçus par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État :

a) ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous d'autres formes, ou

b) exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,

toute disposition de la présente convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique pas si plus de 50 pour cent de ces revenus sont utilisés pour satisfaire à des engagements envers ces personnes (intérêts, redevances, frais de développement, de publicité, d'établissement et de déplacement, amortissement de biens de toute nature y compris de biens incorporels, procédés de production, etc.).

18. Cette solution semble constituer le seul moyen efficace de combattre les stratégies de « tremplin ». On la trouve dans des conventions bilatérales conclues par la Suisse et les États-Unis et son principe semble être à la base des dispositions suisses contre l'usage abusif des conventions fiscales par certaines catégories de sociétés suisses. Les États contractants qui envisagent d'insérer une telle clause dans leurs conventions ne doivent pas oublier qu'elle peut s'appliquer à des transactions commerciales normales et qu'elle doit donc être complétée par une clause de bonne foi.

19. Les solutions exposées ci-dessus ont un caractère général et il est nécessaire de prévoir en liaison avec elles des dispositions spéciales pour avoir l'assurance que le bénéfice de la convention sera accordé dans les situations de bonne foi. Ces dispositions pourraient prendre les formes suivantes :

a) Clause générale de bonne foi

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations commerciales et n'ont donc pas essentiellement pour but de recueillir des avantages procurés par la Convention. »

b) Clause relative à l'activité

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce des activités d'entreprise importantes dans l'État contractant dont elle est un résident et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités. »

c) Clause relative au montant de l'impôt

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la réduction d'impôt demandée n'est pas supérieure au montant de l'impôt effectivement perçu par l'État contractant dont la société est un résident. »

d) Clause de la cotation en Bourse

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas à une société qui est un résident d'un État contractant si les actions de la principale catégorie d'actions de cette société sont cotées sur une bourse de valeurs agréée dans un État contractant ou si elles sont détenues dans leur totalité, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont chacune est un

résident du premier État contractant, par une société qui est un résident du premier État contractant et dont les actions de la principale catégorie sont cotées de la même façon. »

e) Clause de l'allégement alternatif

Dans les cas où une clause destinée à éviter l'usage abusif de conventions fiscales se réfère aux non-résidents d'un État contractant, il pourrait être prévu que cette expression « sera interprétée comme n'incluant pas les résidents d'États tiers qui ont conclu des conventions relatives à l'impôt sur le revenu avec l'État contractant auquel un allégement d'impôt est demandée, dès lors que ces conventions prévoient un allégement d'impôt qui n'est pas inférieur à celui qui est demandé en vertu de la présente convention. »

Ces dispositions illustrent les approches possibles. Le texte précis des dispositions qu'il y a lieu d'insérer dans une convention donnée dépend de l'esprit général de cette convention et doit être déterminé dans un cadre bilatéral. De plus, lorsque les autorités compétentes des États contractants ont l'autorité d'appliquer des dispositions à caractère discrétionnaire, on peut juger bon d'ajouter une règle supplémentaire visant à conférer à l'autorité compétente de l'État de source le pouvoir d'accorder les avantages découlant de la Convention à un résident de l'autre État même si ce dernier ne répond aucun des critères définis ci-dessus.

20. Les paragraphes qui précèdent contiennent différentes approches permettant de réagir à l'utilisation de sociétés relais, mais chacune de celles-ci aborde un aspect particulier du problème que l'on englobe généralement sous le terme de « chalandage fiscal ». Les États désireux de traiter la question de manière exhaustive souhaiteront peut-être consulter l'exemple de dispositions détaillées de limitation des avantages qui est exposé ci-dessous et qui vise à empêcher que des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant puissent bénéficier des avantages d'une convention en recourant à une entité qui répondrait par ailleurs aux critères de résidence dans l'un de ces États, en gardant à l'esprit que des adaptations pourront être nécessaires et que nombreux sont les États qui privilégient d'autres approches pour aborder le problème du chalandage fiscal :

1. Sauf dispositions contraires du présent article, un résident d'un État contractant qui reçoit des revenus de l'autre État contractant ne peut bénéficier de tous les avantages accordés aux résidents d'un État contractant aux termes de la présente Convention que s'il s'agit d'une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 et s'il répond aux autres conditions prévues dans la Convention pour bénéficier de ces avantages.

2. Un résident d'un État contractant est une « personne admissible » pendant une année fiscale à la condition qu'il s'agisse soit :

a) d'une personne physique ;

b) d'une entité publique admissible ;

c) d'une société, si :

(i) a principale catégorie de ses actions est cotée sur un marché boursier reconnu tel que défini aux alinéas a) et b) du paragraphe 6 et fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus ; ou

(*ii*)au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société sont détenus, directement ou indirectement, par au plus cinq sociétés ayant droit aux avantages aux termes du sous-alinéa (i), sous réserve que dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit résident de l'un ou l'autre des États contractants ;

d) d'un organisation caritative ou d'une autre entité exonérée, sous réserve que, dans le cas d'un fonds de pension ou toute autre entité constituée exclusivement dans le but de verser des pensions ou prestations similaires, plus de 50 pour cent des bénéficiaires, membres ou participants de cette organisation soient des personnes physiques résidentes de l'un ou l'autre des États contractants ;

e) d'une personne autre qu'une personne physique, si :

(i) pendant au moins la moitié de l'année fiscale, des personnes qui sont des personnes admissibles en vertu des alinéas a), b), d) ou du sous-alinéa c) (i) du présent paragraphe détiennent, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions ou d'autres intérêts effectifs dans cette personne, et

(*ii*)moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne au titre de l'année fiscale est payé ou dû, directement ou indirectement, à des personnes qui ne sont résidentes d'aucun des États contractants sous la forme de paiements déductibles, aux fins des impôts visés par la Convention, dans l'État de résidence de cette personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels et paiements concernant des obligations financières envers une banque, sous réserve que lorsque la banque n'est pas un résident d'un État contractant, ce paiement soit attribuable à un établissement stable de cette banque situé dans l'un des États contractants).

3. *a)* Un résident d'un État contractant pourra, qu'il soit ou non une personne admissible, bénéficier des avantages prévus par la présente Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État si ce résident exerce activement une activité d'entreprise dans le premier État (autre que l'activité consistant à réaliser ou gérer des placements pour son propre compte, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières effectuées par une banque, compagnie d'assurance ou opérateur sur titres agréé), si le revenu tiré de l'autre État contractant est lié à cette activité ou s'il en constitue un élément accessoire et si le résident remplit les autres conditions prévues dans la présente Convention pour bénéficier de ces avantages.

b) Si le résident ou l'une quelconque de ses entreprises associées exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise qui génère un élément de revenu, les dispositions de l'alinéa a) ne s'appliqueront à cet élément de revenu que si l'activité exercée dans le premier État mentionné présente un caractère substantiel par rapport aux activités exercées dans l'autre État. Aux fins de l'application du présent paragraphe, le caractère substantiel ou non d'une activité d'entreprise sera déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas.

c) Si le résident ou l'une quelconque de ses entreprises associées exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise qui génère un élément de revenu, les dispositions de l'alinéa a) ne s'appliqueront à cet élément de revenu que si l'activité exercée dans le premier État mentionné présente un caractère substantiel par rapport aux activités exercées dans l'autre État. Aux fins de l'application du présent paragraphe, le caractère substantiel ou non d'une activité d'entreprise sera déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas.

d) Aux fins de déterminer si une personne exerce effectivement des activités d'entreprise dans un État contractant pour les fins de l'alinéa a), les activités exercées par une société de personnes dans laquelle cette personne est associée et les activités exercées par des personnes liées à cette personne seront réputées exercées par cette personne.

Une personne sera considérée comme liée à une autre si elle possède au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) ou si une autre personne détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans chacune d'elles (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société). Dans tous les cas, une personne sera considérée comme liée à une autre si, en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à ce cas, l'une est sous le contrôle de l'autre ou elles sont toutes deux sous le contrôle d'une même personne ou de plusieurs mêmes personnes.

4. Nonobstant les autres dispositions de cet article, si une société qui est un résident d'un État contractant, ou une société qui contrôle une telle société, possède une catégorie d'actions en circulation :

a) qui sont soumises à des conditions ou arrangements prévoyant que leur détenteur a droit à une fraction du revenu de la société tiré de l'autre État contractant supérieure à la fraction que ces détenteurs percevraient en l'absence de ces conditions ou arrangements (« fraction disproportionnée du revenu ») ; et

b) dont au moins 50 pour cent des droits de vote et de la valeur sont détenus par des personnes qui ne sont pas des personnes admissibles,

les avantages prévus par la présente Convention ne s'appliquent pas à la fraction disproportionnée du revenu.

5. Un résident d'un État contractant qui n'est pas une personne admissible en vertu des dispositions du paragraphe 2 ou qui ne peut prétendre aux avantages de la Convention en vertu des paragraphes 3 et 4 peut néanmoins bénéficier des avantages prévus par la Convention si l'autorité compétente de l'autre État contractant décide que la constitution, l'acquisition ou la conservation de cette personne et l'exercice de ses activités n'ont pas parmi leurs objets principaux d'obtenir les avantages prévus par la Convention.

6. Aux fins de l'application du présent article, l'expression « marché boursier reconnu » désigne :

a) dans l'État A .....

b) dans l'État B ..... ; et

c) tout autre marché boursier que les autorités compétentes conviennent de reconnaître aux fins de l'application du présent article.

Dispositions visant des entités bénéficiant de régimes fiscaux préférentiels

21. Certaines catégories de sociétés spécifiques bénéficiant de privilèges fiscaux dans leur État de résidence facilitent l'existence de situations de relais et soulèvent la question des pratiques fiscales dommageables. Lorsque des sociétés exonérées d'impôt, totalement ou presque totalement, présentent des caractéristiques juridiques particulières, on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c'est la méthode de l'exclusion). Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui s'appliquerait aux revenus perçus ou versés par de telles sociétés et qui pourrait être rédigée sur le modèle suivant :

Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la Loi ... ou par toute disposition similaire instaurée par ... après la signature de la Convention.

On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certaines catégories de revenus tels que les dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements).

21.1 Les clauses d'exclusion sont claires et d'application simple, encore qu'elles requièrent parfois une assistance administrative. Elles constituent un instrument important, permettant à un État qui a instauré des privilèges spéciaux dans sa législation fiscale d'empêcher que ces privilèges ne facilitent un usage abusif des conventions fiscales qu'il a conclues.

21.2 Lorsqu'il est impossible d'identifier les sociétés qui bénéficient de privilèges fiscaux en se référant à des caractéristiques juridiques spéciales, ou lorsque cette méthode n'est pas adéquate, une formulation plus générale est nécessaire. La disposition qui suit vise à empêcher l'application des avantages de la Convention à des entités qui répondent aux critères de résidence d'un État contractant mais qui bénéficient dans cet État d'un régime préférentiel réservé aux entités détenues par des étrangers (c'est-à-dire qui ne peut pas être appliqué aux entités détenues par des résidents de cet État) :

Toute société, fiducie ou société de personnes qui est un résident d'un État contractant et qui est détenue effectivement ou contrôlée, directement ou indirectement, par une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet État n'a pas droit aux avantages de cette Convention si le montant de l'impôt perçu par cet État sur les revenus ou la fortune de la société, fiducie ou société de personnes (après prise en compte de toute réduction ou imputation de l'impôt de quelque manière que ce soit et notamment en raison d'un remboursement, apport, crédit ou dotation effectué au bénéfice de la société, de la fiducie ou de la société de personnes, ou à toute autre personne) est largement inférieur au montant qui serait exigé par cet État si la totalité des actions du capital de la société ou des participations détenues dans la fiducie ou la société de personnes, selon le cas, appartenaient effectivement à un ou plusieurs résidents de cet État.

Dispositions visant des catégories particulières de revenus

21.3 La disposition suivante vise à refuser les avantages de la Convention dans le cas des revenus faiblement imposés ou exonérés en vertu d'un régime fiscal préférentiel :

1. Les avantages de la présente Convention ne peuvent s'appliquer à des revenus qui peuvent, conformément aux autres dispositions de la Convention, être imposés dans un État contractant et qui sont tirés d'activités dont l'exercice ne nécessite pas une présence substantielle dans cet État, notamment :

a) des activités telles que les activités bancaires, financières, transports maritimes, assurances ou commerce électronique ; ou

b) des activités telles que celles de quartiers généraux, de centres de coordination ou d'opérations similaires assurant un soutien administratif, financier ou autre à un groupe de sociétés ;

c) des activités qui génèrent des revenus passifs tels que dividendes, intérêts ou redevances ;

lorsqu'en vertu des lois ou pratiques administratives de cet État, ces revenus font l'objet d'une imposition préférentielle dans le cadre de laquelle les informations bénéficient d'un traitement confidentiel qui empêche l'échange effectif de renseignements.

2. Aux fins de l'application du paragraphe 1, des revenus sont imposés de manière préférentielle dans un État contractant si, pour une raison autre qu'en vertu des articles précédents de cette Convention, un élément de ces revenus :

a) est exonéré d'impôt ; ou

b) est imposable dans les mains d'un contribuable, mais est soumis à un taux d'imposition inférieur au taux applicable à un élément de revenu équivalent imposable dans les mains de contribuables similaires résidents de cet État ; ou

c) donne droit à un crédit, rabais ou autre concession ou avantage, autre qu'un crédit pour impôt l'étranger, qui est accordé directement ou indirectement au titre de cet élément de revenu.

Règles anti-abus portant sur l'imposition à la source de catégories de revenus spécifiques

21.4 La disposition suivante a pour effet de refuser les avantages prévus par certains articles spécifiques de la Convention qui limitent l'imposition à la source lorsque les transactions ont été conclues principalement dans le but d'obtenir ces avantages. Les articles en question sont les articles 10, 11, 12 et 21 ; cette disposition devra donc être adaptée conformément aux indications ci-dessous afin de viser la catégorie de revenu spécifique couverte par chacun de ces articles :

Les dispositions du présent article ne sont pas applicables si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne intervenant dans la création ou la cession [article 10 : « des actions ou autres droits », article 11 : « de la créance », articles 12 et 21 : « des droits »] au titre desquels [ou « de laquelle » le cas échéant] sont versés [article 10 : « les dividendes », article 11 : « les intérêts », article 12 : « les redevances » et article 21 : « les revenus »] consiste à tirer avantage du présent article au moyen de cette création ou de cette cession.

Dispositions visant les régimes préférentiels adoptés après la signature de la Convention

21.5 Les États peuvent souhaiter empêcher l'utilisation abusive de leurs conventions découlant de dispositions introduites par un État contractant après la signature d'une convention. La disposition suivante vise à empêcher qu'un État contractant soit contraint d'accorder les avantages prévus par une convention à l'égard des revenus bénéficiant d'un régime spécial applicable à certains revenus extraterritoriaux introduit après la signature de la convention :

Les dispositions des articles 6 à 22 de la présente Convention ne s'appliquent pas aux personnes bénéficiant d'avantages fiscaux spéciaux en vertu :

a) d'une législation de l'un ou l'autre des États identifiée dans un échange de notes entre les États ; ou

b) de toute législation analogue adoptée ultérieurement.

22. D'autres formes d'usage abusif des conventions fiscales (par exemple l'utilisation d'une société écran) ainsi que les moyens qui pourraient être utilisés à cet égard telles que les règles faisant primer le fond sur la forme, les règles de « substance économique » et les dispositions générales anti-abus ont également été analysés, notamment pour savoir si ces règles et dispositions

~~sont contraires aux conventions fiscales, ce qui renvoie à la seconde question évoquée au paragraphe 9.1 ci-dessus.~~

~~22.1 Ces règles se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt ; ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales qui ne les affectent donc pas. En conséquence, de façon générale et compte tenu du paragraphe 9.5, il n'y aura pas de conflit. Par exemple, dès lors que l'application de ces mesures se traduit par une nouvelle caractérisation du revenu ou une redéfinition du contribuable qui est censé tirer ce revenu, les dispositions de la Convention s'appliqueront en tenant compte de ces changements.~~

~~22.2 Même si de telles règles n'entrent pas en conflit avec les conventions fiscales, il est admis que les pays membres doivent respecter scrupuleusement les obligations spécifiques qui résultent des conventions fiscales pour éliminer les doubles impositions tant qu'il n'existe pas de preuve manifeste d'un usage abusif de ces conventions.~~

Dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées

81~~23~~. ***De nombreux pays ont adopté des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées afin de traiter les problèmes liés au recours à des sociétés implantées à l'étranger.*** ~~L'utilisation de sociétés écran peut également être contrecarrée par une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées. Un nombre notable de pays membres et non membres ont désormais adopté une telle législation.~~ Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus attribuables à leurs participations dans certaines entités étrangères. Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la Convention comme le paragraphe 1 de l'article 7 ou le paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. ***Étant donné que cette législation a pour effet qu'un État impose ses propres résidents, le paragraphe 3 de l'article 1 confirme qu'elle n'entre pas en conflit avec les conventions fiscales. La même conclusion doit être tirée dans le cas de conventions ne contenant pas une disposition similaire au paragraphe 1 de l'article 3 ;*** ~~C~~comme on l'explique dans les paragraphes 14 des Commentaires sur l'article 7 et 37 des Commentaires sur l'article 10, ***l'interprétation selon laquelle ces articles empêcheraient l'application des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées*** ~~cette interprétation~~ n'est pas conforme au texte ***du paragraphe 1 de l'article 7 et du paragraphe 5 de l'article 10*** ~~des dispositions~~***.*** De plus, elle ne résiste pas à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. En conséquence, même si certains pays ont jugé utile de préciser expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la Convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la Convention.

[24 et 25: supprimés antérieurement]

~~26. Les États qui adoptent dans leur législation nationale des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ou les règles anti-abus décrites ci-dessus cherchent à préserver l'équité et la neutralité de leur législation fiscale nationale dans un environnement international caractérisé par une grande inégalité des niveaux d'imposition, mais ces dispositions ne doivent être utilisées qu'à cette fin. En règle générale, les dispositions dirigées contre les abus ne doivent pas s'appliquer~~

~~lorsque le revenu en cause a été soumis à un niveau d'imposition comparable à celui du pays de résidence du contribuable.~~

Limitation des avantages accordés par les conventions à l'égard du revenu bénéficiant de certaines caractéristiques du système fiscal d'un autre État

82. Ainsi que l'indique le paragraphe 15.2 de l'Introduction

> ***… l'on part du principe que, lorsqu'un État accepte des dispositions conventionnelles qui restreignent son droit d'imposer des éléments de revenu, il le fait généralement en considérant que ces éléments de revenu sont imposables dans l'autre État. Lorsque, dans un État, l'impôt sur le revenu est faible ou inexistant, les autres États devraient examiner s'il existe des risques de double imposition qui, en eux-mêmes, justifieraient une convention fiscale. Les États devraient aussi examiner s'il existe des éléments du système fiscal d'un autre État qui pourraient accroître le risque de non-imposition, ce qui peut inclure des avantages fiscaux qui sont cantonnés de façon à ne pas affecter l'économie de cet État.***

83. Un État peut considérer que certaines caractéristiques du système fiscal d'un autre État ne sont pas suffisants pour empêcher la conclusion d'une convention fiscale, mais peut souhaiter empêcher l'application de cette convention à un revenu qui est soumis à un impôt faible ou inexistant en raison de ces caractéristiques. Lorsque les caractéristiques pertinentes du système fiscal de l'autre État sont connues au moment où la convention est négociée, il est possible de rédiger des dispositions qui empêchent explicitement l'octroi des avantages de la Convention au revenu bénéficiant de ces caractéristiques (voir, par exemple, le paragraphe 108 ci-dessous).

84. Il se peut néanmoins que de telles caractéristiques soient introduites dans le système fiscal d'un partenaire conventionnel après la conclusion d'une convention fiscale, ou soient connues une fois que cette convention est entrée en vigueur. Aussi, lorsqu'il conclut une convention fiscale, un État contractant peut s'inquiéter du risque que le système fiscal d'un partenaire conventionnel comporte des caractéristiques dont il n'a alors pas connaissance ou que de telles caractéristiques soient par la suite intégrées dans le système fiscal de ce partenaire. Les dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées (voir le paragraphe 81 ci-dessus) et d'autres approches évoquées dans la section ci-dessus sur l'« Usage incorrect de la Convention » peuvent aider à gérer certaines de ces caractéristiques ; comme néanmoins les difficultés générées par ces caractéristiques résultent de la conception de la législation fiscale de partenaires conventionnels et non de stratégies d'évasion fiscale élaborées par des contribuables ou par leurs conseillers, les États contractants peuvent souhaiter résoudre ces difficultés au moyen de dispositions conventionnelles spécifiques. La section suivante contient des exemples de dispositions qui pourraient être adoptées à cette fin.

Dispositions relatives aux régimes fiscaux spéciaux

85. Des dispositions pourraient être incluses dans une convention fiscale en vue de refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention à un revenu qui bénéficie de régimes remplissant les critères de la définition générale de « régimes fiscaux spéciaux ». Par exemple, les avantages prévus par les dispositions des articles 11 et 12 pourraient être refusés s'agissant d'intérêts et de redevances provenant d'une personne liée si ces intérêts et redevances ont bénéficié, dans l'État de résidence de leur bénéficiaire effectif, d'un tel régime fiscal spécial ; cela pourrait se faire par l'ajout aux articles 11 et 12 d'une disposition analogue à celle ci-dessous (qui pourrait être adaptée aux circonstances propres aux États contractants ou de façon à être intégrée dans d'autres articles de la Convention) :

Nonobstant les dispositions *[(dans le cas de l'article 11 :)* ***des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4****] [(dans le cas de l'article 12 :)* ***du paragraphe 1 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 3*** *] du présent article, les [****intérêts****] [****redevances****] provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant qui est lié au payeur sont imposables dans le premier État contractant conformément à son droit interne si ce résident bénéficie d'un régime fiscal spécial couvrant les [****intérêts****] [****redevances****] dans l'État dont il est résident.*

Aux fins de la disposition ci-dessus, la référence à un résident qui est « lié » au payeur doit être interprétée conformément à la définition de « personne liée » qui se trouve dans les Commentaires sur le paragraphe 7 de l'article 29. Comme indiqué au paragraphe 127 de ces Commentaires, si la disposition ci-dessus est incluse dans la Convention, il serait logique d'inclure cette définition au paragraphe 1 de l'article 3, qui comprend les définitions qui s'appliquent à l'ensemble de la Convention. Toutefois, certains États peuvent préférer remplacer la référence à un résident qui est « lié » au payeur par une référence à un résident « étroitement lié » au payeur, la principale différence étant que, contrairement à la définition de «personne liée », la définition de personne « étroitement liée » que l'on trouve au paragraphe 8 de l'article 5 ne s'applique pas lorsqu'une personne possède directement ou indirectement exactement 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des participations dans une autre personne (si la définition de « étroitement liée » est utilisée aux fins de la disposition ci-dessus, il serait logique d'inclure cette définition dans le paragraphe 1 de l'article 3).

86. La disposition ci-dessus devrait être complétée par une définition de ce qui constitue un « régime fiscal spécial » et cette définition pourrait être rédigée comme suit et ajoutée à la liste des définitions générales figurant au paragraphe 1 de l'article 3 :

a) l'expression « régime fiscal spécial » désigne toute loi, tout règlement ou toute pratique administrative d'un État contractant qui a trait à un impôt décrit à l'article 2 et qui remplit l'ensemble des conditions ci-dessous :

(i) ce régime aboutit à un ou plusieurs des résultats suivants :

A) un taux préférentiel d'imposition des intérêts, des redevances ou d'une combinaison des deux par rapport au revenu tiré de ventes de biens ou de services ;

B) une réduction permanente de la base d'imposition au titre des intérêts, des redevances ou d'une combinaison des deux, sans réduction comparable au titre du revenu tiré de ventes de biens ou de services, en autorisant :

1) une exclusion des recettes brutes ;

2) une déduction sans un paiement ou une obligation de paiement correspondant ;

3) une déduction au titre de dividendes payés ou dus ; ou

4) une imposition non conforme aux principes de l'article 7 ou de l'article 9 ; ou

C) un taux préférentiel d'imposition ou une réduction permanente de la base d'imposition décrite aux sous-divisions 1), 2), 3) ou 4) de la clause B) de cet alinéa portant sur la quasi-totalité du revenu d'une société ou sur la quasi-totalité de son revenu de source étrangère, s'agissant de sociétés qui n'exercent pas activement une activité d'entreprise dans cet État contractant ;

(ii) dans le cas d'un taux préférentiel d'imposition ou d'une réduction permanente de la base d'imposition de redevances, ce régime ne conditionne pas ces avantages

A) à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant ; ou

B) aux dépenses (excluant toute dépense relative aux activités sous-traitées à une personne liée ou à des coûts d'acquisition) que la personne qui bénéficie des avantages engage pour les fins d'activités réelles de recherche et de développement ;

(iii) il est généralement prévu que ce régime produise un taux d'imposition inférieur au moins élevé des deux taux suivants :

A) [taux à déterminer bilatéralement] ; ou

B) 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'autre État contractant ;

(iv) ce régime ne s'applique pas principalement aux :

A) fonds de pension reconnus ;

B) organisations qui sont établies ou maintenues exclusivement à des fins religieuses, scientifiques, artistiques, culturelles, éducatives ou de bienfaisance ;

C) personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum), qui détiennent un portefeuille diversifié de titres, qui sont soumises aux règles de protection des investisseurs dans l'État contractant et dont les participations sont principalement commercialisés auprès de petits porteurs ; ou

D) personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum) et qui détiennent principalement des biens immobiliers ; et

(v) après consultation du premier État contractant, l'autre État contractant a informé cet État par voie diplomatique que ce régime remplit les conditions exposées aux sous-alinéas (i) à (iv) de cet alinéa.

Aucune loi, aucun règlement ou aucune pratique administrative ne doit être considéré comme un régime fiscal spécial avant l'expiration d'un délai de 30 jours après la date à laquelle l'autre État contractant émet un avis public écrit indiquant que ce régime remplit les conditions exposées aux sous-alinéas (i) à (iv) de cet alinéa.

87. La définition ci-dessus de l'expression « régime fiscal spécial » s'applique à toute législation, à tout règlement ou à toute pratique administrative (y compris une décision préalable) qui existe avant la signature de la convention ou qui prend effet après la signature de la convention, et qui satisfait à l'ensemble des cinq conditions suivantes.

88. En vertu de la première condition, décrite au sous-alinéa (i) de la définition, le régime doit aboutir à un ou plusieurs des résultats suivants :

A. un taux préférentiel d'imposition des intérêts, des redevances ou d'une combinaison des deux par rapport au revenu tiré de ventes de biens ou de services ;

B. certaines réductions permanentes de la base d'imposition au titre des intérêts, des redevances ou d'une combinaison des deux, sans réduction comparable au titre du revenu tiré de ventes de biens ou de services ; ou

C. un taux préférentiel d'imposition ou une réduction permanente de la base d'imposition applicable à la quasi-totalité du revenu ou à la quasi-totalité du revenu de source étrangère de sociétés qui n'exercent pas activement une activité d'entreprise dans cet État contractant. Cette partie de la définition vise à identifier les régimes qui, de manière générale, imposent le revenu mobile à des conditions plus favorables que le revenu non mobile.

89. Comme la clause A) le prévoit, la condition du sous-alinéa (i) est remplie si un régime accorde un taux préférentiel d'imposition des intérêts, des redevances ou d'une combinaison des deux par rapport au revenu tiré de ventes de biens ou de services. Par exemple, un régime qui applique un taux préférentiel d'imposition aux redevances perçues par des sociétés résidentes, mais qui n'accorde pas ce taux préférentiel au revenu tiré de ventes de biens ou de services, remplirait cette condition. En outre, un régime qui accorde un taux préférentiel d'imposition à toutes les catégories de revenu, alors que dans les faits ce taux est principalement appliqué aux intérêts, aux redevances ou à une combinaison des deux satisferait au critère du sous-alinéa (i) malgré le fait que le traitement préférentiel n'est pas explicitement limité à ces catégories de revenu. Par exemple, la pratique administrative d'une autorité fiscale consistant à émettre de façon régulière des décisions préalables qui accordent un taux préférentiel d'imposition aux sociétés qui déclarent percevoir principalement des revenus sous la forme d'intérêts (comme une société de financement de groupe) satisferait au critère du sous-alinéa (i) même si, d'un point de vue technique, ces décisions appliquent ce taux préférentiel à toutes les formes de revenu.

90. De même, comme la clause B) le stipule, la condition du sous-alinéa (i) est remplie si un régime accorde une réduction permanente de la base d'imposition au titre des intérêts, des redevances ou d'une combinaison des deux, et ne l'accorde pas au titre du revenu tiré de ventes de biens ou de services, par un ou plusieurs des moyens suivants : une exclusion des recettes brutes (telle qu'une réduction forfaitaire automatique du montant des redevances intégré dans le revenu, alors que cette réduction n'est pas applicable au revenu tiré de la vente de biens ou de services) ; une déduction sans paiement ou sans obligation de paiement correspondant ; une déduction au titre de dividendes payés ou dus ; ou une imposition non conforme aux principes de l'article 7 ou 9 de la Convention. Un exemple de régime fiscal qui aboutit à une imposition non conforme aux principes de l'article 9 serait un régime en vertu duquel aucun revenu d'intérêt ne serait imputé au titre d'un billet de trésorerie ne portant pas d'intérêt qui est détenu par une société résidente d'un État contractant et qui est émis par une entreprise associée qui est résidente de l'autre État contractant.

91. Des différences temporelles ne peuvent pas entraîner à elles seules une réduction permanente de la base d'imposition d'un État. Par exemple, le fait qu'un pays donné ne taxe les intérêts qu'au moment où ils sont effectivement payés, plutôt qu'au moment où ils sont économiquement dus, n'est pas considéré être un régime qui octroie une réduction permanente de la base d'imposition, parce que cette règle équivaut à une différence temporelle ordinaire. Toutefois, un régime qui aboutit à un report excessif sur une période de plusieurs années peut être considéré comme réduisant de façon permanente la base d'imposition, parce qu'une telle règle constitue, sur le fond, une différence permanente affectant l'assiette du pays d'imposition.

92. Par ailleurs, comme la clause C) l'indique, la condition du sous-alinéa (i) est remplie si un régime accorde un taux préférentiel d'imposition ou une réduction permanente de la base d'imposition (telle que décrite ci-dessus) portant sur la quasi-totalité du revenu ou sur la quasi-totalité du revenu de source étrangère de sociétés qui n'exercent pas activement une activité d'entreprise dans l'État contractant. Par exemple, les régimes qui accordent des taux

préférentiels d'imposition au seul revenu de sociétés de financement de groupe ou de sociétés holdings rempliraient généralement le critère visé au sous-alinéa (i).

93. Un régime qui prévoit un traitement fiscal préférentiel généralement applicable à toutes les formes de revenu (et notamment au revenu tiré de la vente de biens et de services) dans tous les secteurs d'activité ne satisferait pas au critère du sous-alinéa (i). Des exemples de dispositions généralement applicables qui ne satisferaient pas au critère visé au sous-alinéa (i) incluent les régimes qui autorisent les déductions forfaitaires, l'amortissement accéléré, la consolidation fiscale au titre de l'impôt des sociétés, la déduction des dividendes perçus, le report de pertes et les crédits d'impôts étrangers.

94. La deuxième condition, décrite au sous-alinéa (ii) de la définition, s'applique uniquement aux redevances et est remplie si un régime ne conditionne pas les avantages à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant ou aux dépenses (excluant toute dépense relative aux activités sous-traitées à une personne liée ou à des coûts d'acquisition) que la personne qui bénéficie des avantages engage pour les fins d'activités réelles de recherche et de développement. Le sous-alinéa (ii) vise à garantir que des redevances couvertes par un régime applicable aux brevets ou aux innovations peuvent prétendre aux avantages prévus par une convention uniquement si ce régime remplit l'une ou l'autre de ces conditions. Certains États peuvent toutefois préférer que les exceptions du sous-alinéa (ii) soit limitées aux seuls cas où un régime ne conditionne pas les avantages à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant. Les États qui partagent cette approche peuvent préférer rédiger le sous-alinéa (ii) comme suit :

> ***(ii) dans le cas d'un taux préférentiel d'imposition ou d'une réduction permanente de la base d'imposition de redevances, ce régime ne conditionne pas ces avantages à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant ;***

Selon les deux versions du sous-alinéa (ii), les régimes de redevances qui ont été examinés par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables et qui n'ont pas été jugés comme étant « effectivement dommageables » ne satisferaient généralement pas au critère du sous-alinéa (ii) et, dans ce cas, ne seraient donc pas considérés comme des régimes fiscaux spéciaux.

95. Selon la troisième condition, décrite au sous-alinéa (iii) de la définition, il est généralement prévu que le régime produise un taux d'imposition inférieur au moins élevé des deux taux suivants : un taux qui serait convenu bilatéralement entre les États contractants et 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'État contractant qui considère que le régime de l'autre État est potentiellement un « régime fiscal spécial ».

96. Les États peuvent juger utile de préciser la référence au « taux d'imposition » pour les fins du sous-alinéa (iii) en incluant ce qui suit dans un instrument qui reflète l'interprétation convenue de la convention :

> ***Sauf disposition contraire ci-dessous, le taux d'imposition doit être déterminé en suivant les principes de calcul de l'impôt sur les bénéfices des sociétés de l'État contractant qui a mis en œuvre le régime en question. Aussi, dans le cas d'un régime qui prévoit uniquement un taux préférentiel d'imposition, le taux d'imposition généralement prévu sera ce taux préférentiel. Dans le cas d'un régime qui prévoit uniquement une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition correspondra au taux nominal de l'impôt sur les sociétés généralement applicable dans l'État contractant aux sociétés soumises au régime en question diminué du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette***

(l'assiette de référence étant déterminée selon les principes de l'État contractant, mais sans tenir compte d'éventuelles réductions permanentes de l'assiette décrites à la clause B) du sous-alinéa (i)) que le régime est censé offrir. Par exemple, un régime qui accorde généralement une réduction permanente de 20 pour cent de l'assiette de l'impôt sur les sociétés aurait un taux d'imposition égal au taux nominal de l'impôt sur les sociétés en vigueur, minoré de 20 pour cent de ce taux nominal. Dans le cas d'un régime qui accorde à la fois un taux d'imposition préférentiel et une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition serait basé sur le taux préférentiel minoré du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette.

97. Le paragraphe précédent permet de préciser que le taux d'imposition doit être déterminé en suivant les principes de calcul de l'impôt sur les sociétés de l'État contractant qui a mis en œuvre le régime en question. Aussi, dans le cas d'un régime qui prévoit uniquement un taux d'imposition préférentiel, le taux d'imposition généralement escompté en vertu du régime sera ce taux préférentiel. S'agissant d'un régime qui prévoit uniquement une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition correspondra au taux nominal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés généralement applicable dans l'État contractant aux sociétés soumises au régime en question diminué du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette (l'assiette de référence étant déterminée selon les principes de l'État contractant, mais sans tenir compte d'éventuelles réductions permanentes de l'assiette décrites à la clause B) du sous-alinéa (i)) de la définition) que le régime est censé offrir. Par exemple, un régime qui accorde généralement une réduction permanente de 20 pour cent de l'assiette de l'impôt sur les sociétés aurait un taux d'imposition égal au taux nominal de l'impôt sur les sociétés en vigueur, minoré de 20 pour cent de ce taux nominal. Par conséquent, si le taux nominal de l'impôt sur les sociétés en vigueur dans un État contractant est de 25 pour cent, le taux d'imposition qui résulterait de ce régime serait de 20 pour cent (25 – (25 x 0.20)). S'agissant d'un régime qui accorde à la fois un taux d'imposition préférentiel et une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition serait basé sur le taux préférentiel minoré du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette.

98. La quatrième condition, décrite au sous-alinéa (iv) de la définition, dispose qu'un régime ne doit pas être considéré comme un régime fiscal spécial s'il s'applique principalement aux fonds de pension reconnus ou à des organisations qui sont établies ou maintenues exclusivement à des fins religieuses, scientifiques, artistiques, culturelles, éducatives ou de bienfaisance. En vertu du sous-alinéa (iv), un régime ne doit pas non plus être considéré comme un régime fiscal spécial s'il s'applique principalement aux personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum), qui détiennent un portefeuille diversifié de titres, qui sont soumises aux règles de protection des investisseurs dans l'État de résidence et dont les intérêts sont principalement commercialisés auprès de petits porteurs. Cette catégorie correspondrait généralement aux organismes de placement collectif auxquels le paragraphe 22 ci-dessus fait référence. Une autre exception prévue au sous-alinéa (iv) s'applique aux personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum) et qui détiennent principalement des biens immobiliers.

99. La cinquième condition, décrite au sous-alinéa (v) de la définition, dispose que l'État contractant qui souhaite traiter un régime de l'autre État comme un « régime fiscal spécial » doit au préalable consulter l'autre État contractant et l'informer, par la voie diplomatique, de sa décision de considérer que ce régime remplit les autres conditions de la définition.

100. La dernière partie de la définition dispose que l'État contractant qui souhaite traiter un régime de l'autre État comme un « régime fiscal spécial » doit émettre un avis public écrit indiquant que ce régime remplit les critères de la définition. Aux fins de la Convention, un régime fiscal spécial doit être traité comme tel 30 jours après la date de cet avis public écrit.

Disposition relative aux modifications ultérieures du droit interne

101. Si la disposition proposée ci-dessus concernant les régimes fiscaux spéciaux permet de traiter la question des régimes fiscaux ciblés, elle ne couvre pas les modifications de nature plus générale qui pourraient être apportées au droit interne d'un partenaire conventionnel après la conclusion d'une convention fiscale et qui auraient pu empêcher la conclusion de cette convention si elles avaient existé à cette date. Par exemple, certains États contractants peuvent s'inquiéter si le taux global d'imposition des bénéfices des sociétés appliqué par un autre État devient inférieur au niveau qu'ils jugent acceptable aux fins de la conclusion d'une convention fiscale. Certains États peuvent également s'inquiéter si un État qui imposait la plupart des catégories de revenu étranger au moment de la conclusion d'une convention décide par la suite d'exempter ce revenu lorsqu'il est perçu par une société résidente. Voici un exemple de disposition qui permettrait de répondre à ces préoccupations, étant entendu que les éléments de cette disposition devraient être limités ou étendus de manière à couvrir de façon adéquate les domaines de préoccupation propres à chaque État :

1. Si, à tout moment après la signature de cette Convention, un État contractant

a) réduit le taux général d'imposition des sociétés applicable à la quasi-totalité du revenu de sociétés résidentes avec pour conséquence que ce taux devient inférieur au plus faible des deux taux suivants :

(i) [taux à déterminer bilatéralement] ; ou

(ii) 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'autre État contractant ; ou

b) le premier État contractant accorde aux sociétés résidentes une exemption de l'impôt sur la quasi-totalité de leur revenu de source étrangère (y compris les intérêts et redevances),

les États contractants se consultent en vue de modifier cette Convention de manière à rétablir une répartition adéquate des droits d'imposition entre eux. Si ces consultations n'aboutissent pas, l'autre État peut informer le premier État, par la voie diplomatique, qu'il cessera d'appliquer les dispositions des articles 10, 11, 12 et 21. En pareil cas, les dispositions de ces articles cesseront d'être applicables dans les deux États contractants pour ce qui est des paiements effectués à des sociétés résidentes six mois après la date à laquelle l'autre État contractant émet un avis public écrit indiquant qu'il cessera d'appliquer les dispositions de ces articles.

2. Aux fins de déterminer le taux général d'imposition des sociétés :

a) l'existence de déductions généralement disponibles basées sur un pourcentage de ce que serait autrement le bénéfice imposable, et d'autres mécanismes analogues permettant d'obtenir une réduction du taux global d'imposition, doit être prise en compte ; et

b) les éléments suivants ne doivent pas être pris en compte :

(i) un impôt qui s'applique à une société uniquement en cas de distribution par cette société, ou qui s'applique aux actionnaires ; et

(ii) le montant d'un impôt qui est remboursable au moment de la distribution d'un dividende par une société.

102. Selon cette disposition, si à tout moment après la signature de la Convention, l'un ou l'autre des États contractants adopte certaines modifications de son droit interne, les dispositions des articles 10, 11, 12 et 21 peuvent cesser de s'appliquer en ce qui concerne les paiements à des sociétés si, après consultation, les États contractants ne parviennent pas à s'entendre sur des modifications de la Convention permettant de rétablir une répartition appropriée des droits d'imposition entre eux.

103. Le paragraphe 1 de la disposition proposée couvre deux catégories de modifications ultérieures qu'un État pourrait apporter, après la signature d'une convention fiscale, aux règles fiscales applicables aux sociétés résidentes dans cet État. La première catégorie correspond au cas de figure dans lequel cet État réduit le taux général d'imposition des sociétés applicable à la quasi-totalité du revenu de ses sociétés résidentes, avec pour conséquence que ce taux devient inférieur au plus faible des deux taux suivants : un taux minimum déterminé par accord bilatéral, ou 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'autre État.

104. Aux fins du paragraphe 1, le « taux général d'imposition des sociétés » désigne le taux général de l'impôt sur les bénéfices des sociétés prévu dans la législation ; si les taux de l'impôt sur les sociétés sont progressifs, il désigne le taux marginal le plus élevé, à condition que ce taux s'applique à une fraction importante des sociétés assujetties et qu'il n'ait pas été établi dans le seul but de contourner l'application de cet article. Un taux général d'imposition des sociétés qui s'applique aux bénéfices d'entreprise ou au revenu dit « commercial » (qui englobe au sens large le revenu tiré d'activités manufacturières, de services ou de transactions portant sur des biens ou des matières premières) doit être considéré comme s'appliquant à la quasi-totalité du revenu de sociétés résidentes, même si des catégories étroites de revenu (y compris le revenu d'investissements de portefeuille ou d'autres activités passives) sont exclues. Un taux réduit d'imposition qui s'applique uniquement aux gains en capital n'entrerait pas dans le champ de cet article ; la distinction entre bénéfices d'entreprise et gains en capital doit être opérée conformément au droit interne de l'État de résidence. Le paragraphe 2 couvre les questions spécifiques susceptibles de se poser lorsqu'on cherche à définir le taux général d'imposition des sociétés d'un État. L'alinéa a) du paragraphe 2 dispose que le paragraphe 1 s'applique de la même manière aux réductions du taux général d'imposition des sociétés qu'à d'autres modifications du droit interne qui auraient le même effet en employant un mécanisme différent. Si par exemple le taux général d'imposition des sociétés dans un État contractant était de 20 pour cent, mais qu'après la signature de la Convention, les sociétés résidentes de cet État sont autorisées à réclamer des déductions représentant 50 pour cent de ce que serait autrement leur bénéfice imposable, le taux général d'imposition des sociétés serait de 10 pour cent (20 – (20 x 0.50)). De même, si le taux général d'imposition des sociétés dans un État contractant était de 20 pour cent, mais qu'après la signature de la Convention, les sociétés résidentes de cet État sont autorisées à déduire un montant égal à un pourcentage de leurs fonds propres pouvant atteindre 50 pour cent de ce que serait autrement leur bénéfice imposable, et qu'en général, la plupart des sociétés peuvent utiliser la déduction maximale disponible, le taux général d'imposition des sociétés serait de 10 pour cent. L'alinéa b) du paragraphe 2 expose les impôts qui ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le taux général d'imposition des sociétés. Premièrement, ainsi que le sous-alinéa (i) de l'alinéa b) l'indique, les impôts prélevés au niveau de la société ou au niveau des actionnaires lorsque la société distribue des bénéfices ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le taux général d'imposition des sociétés (par exemple, si les sociétés résidentes ne sont soumises à aucun impôt jusqu'à ce qu'elles distribuent des bénéfices, l'impôt prélevé au moment de cette distribution ne serait pas considéré comme entrant dans le calcul du taux général d'imposition des sociétés). Deuxièmement, comme le sous-alinéa

(ii) de l'alinéa b) le précise, la fraction de l'impôt sur les sociétés qui, selon le droit interne du pays, serait remboursable au moment où une société distribue un dividende ne doit pas être prise en compte pour déterminer le taux général d'imposition des sociétés.

105. La deuxième catégorie de modifications ultérieures du droit interne couvertes par le paragraphe 1 correspond au cas de figure dans lequel un État accorde aux sociétés résidentes une exemption de l'impôt sur la quasi-totalité de leur revenu de source étrangère (y compris les intérêts et redevances). La référence à une exemption de l'impôt sur la quasi-totalité de leur revenu de source étrangère perçu par une société résidente entend désigner un système d'imposition dans lequel le revenu (y compris sous la forme d'intérêts et de redevances) provenant de sources situées en dehors d'un État est exonéré d'impôt du seul fait qu'il provient de l'extérieur de cet État (systèmes dits « territoriaux »). Cette référence n'englobe pas les systèmes d'imposition dans lesquels seuls les dividendes de source étrangère ou les bénéfices d'entreprise provenant d'établissements stables étrangers sont exonérés d'impôt par l'État de la résidence (systèmes dits « d'exemption des dividendes »).

106. Lorsque l'une ou l'autre des catégories de modifications ultérieures du droit interne se produit, les deux États contractants doivent au préalable se consulter en vue de s'accorder sur des modifications de la Convention propres à rétablir une répartition appropriée des droits d'imposition entre eux. S'ils parviennent à s'entendre sur ces amendements, ou s'ils conviennent, après consultation, que la répartition des droits d'imposition dans la Convention n'est pas perturbée par la modification apportée au droit interne de l'un des États, le paragraphe 1 cesse de s'appliquer. Toutefois, si après une période de temps raisonnable, ces consultations ne progressent pas, l'autre État peut informer l'État dont le droit interne a été modifié, par la voie diplomatique, qu'il cessera d'appliquer les dispositions des articles 10, 11, 12 et 21. Une fois cette notification diplomatique effectuée, pour que le paragraphe 1 puisse s'appliquer, l'État de la source doit annoncer, par avis public écrit, son intention de cesser d'appliquer les dispositions de ces articles. Six mois après la date de cet avis public écrit, les dispositions de ces articles cessent d'être applicables dans les deux États contractants dans le cas des paiements aux sociétés qui sont résidentes de l'un ou l'autre de ces États.

Disposition relative aux déductions notionnelles au titre des fonds propres

107. Un exemple de régime fiscal pour lequel les avantages prévus par la Convention peuvent être spécifiquement restreints concerne les dispositions du droit interne qui prévoient une déduction notionnelle au titre des fonds propres. Les États contractants qui conviennent d'empêcher l'application des dispositions de l'article 11 aux intérêts payés à des personnes liées qui bénéficient de ces déductions notionnelles peuvent le faire en ajoutant la disposition suivante à l'article 11 :

> ***2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1 de cet article, les intérêts provenant d'un État contractant dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant qui est lié au payeur (au sens du paragraphe 8 de l'article 5) sont imposables dans le premier État selon la législation interne si ce résident bénéficie, à tout moment au cours de l'exercice fiscal durant lequel les intérêts sont payés, de déductions notionnelles au titre de montants que l'État contractant dont le bénéficiaire effectif est résident assimile à des fonds propres.***

Les explications données au paragraphe 85 ci-dessus concernant la référence à un résident qui est « lié » au payeur s'appliquent également aux fins de cette disposition.

~~**Imposition sur la base des remises de fonds**~~ ***Disposition concernant l'imposition sur la base de remise de fonds***

108.~~26.1~~ ***Un autre exemple d'un régime fiscal à l'égard duquel les avantages de la Convention pourraient être spécifiquement restreints est celui des régimes d'imposition sur la base de remise de fonds.*** Selon la législation interne de certains États, les personnes qui ont droit au statut de résident mais qui n'ont pas ce que l'on peut considérer comme un lien permanent avec l'État (parfois désigné sous le nom de domicile) ne sont imposées sur les revenus tirés de sources extérieures à l'État que dans la mesure où ces revenus y sont effectivement rapatriés ou remis. Ces personnes ne sont donc pas soumises à une double imposition potentielle dans la mesure où les revenus étrangers ne sont pas remis à leur État de résidence et il peut apparaître injustifié de les faire bénéficier des dispositions de la Convention sur ces revenus. Les États contractants qui acceptent de limiter l'application des dispositions de la Convention aux revenus qui sont effectivement imposés au niveau de ces personnes peuvent le faire en ajoutant la disposition suivante à la Convention :

> Lorsqu'en vertu d'une disposition de cette Convention, le revenu tiré d'un État contractant bénéficie d'un allégement total ou partiel d'impôt dans cet État et qu'en vertu de la législation en vigueur dans l'autre État contractant, une personne est soumise à l'impôt sur ce revenu sur la base du montant de ce revenu qui est remis ou reçu dans cet autre État et non sur la base de la totalité de ce revenu, tout allégement prévu par les dispositions de cette Convention ne s'applique qu'à la part du revenu qui est imposée dans l'autre État contractant.

Dans certains États, l'application de cette disposition pourrait donner lieu à des difficultés administratives si un délai important s'est écoulé entre le moment où le revenu provient d'un État contractant et celui où il est imposé par l'autre État contractant dans les mains d'un résident de cet autre État. Les États qui sont préoccupés par ces difficultés pourraient prévoir que la règle énoncée dans la dernière partie de la disposition ci-dessus, à savoir que le revenu en question ne donnera droit aux avantages applicables dans le premier État que lorsqu'il sera imposé dans l'autre État, ne s'appliquera qu'à condition que les revenus soient imposés de cette manière dans cet autre État dans un délai déterminé à partir du moment où le revenu est tiré du premier État.

Limitations de l'imposition à la source : aspects procéduraux

109.~~26.2~~ Un certain nombre d'articles de la Convention limitent le droit pour un État d'imposer les revenus provenant de son territoire. Comme le note le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 10 en ce qui concerne l'imposition des dividendes, la Convention ne règle pas les questions de procédure et chaque État est libre d'utiliser la procédure prévue dans sa législation interne afin d'appliquer les limitations prévues par la Convention. Un État peut donc limiter automatiquement l'impôt qu'il prélève conformément aux dispositions correspondantes de la Convention, sous réserve d'une vérification préalable éventuelle du droit aux avantages prévus par la Convention, ou il peut percevoir l'impôt prévu par sa législation nationale et rembourser par la suite la part de cet impôt excédant le montant qu'il peut prélever en vertu des dispositions de la Convention. En règle générale, afin d'assurer l'application effective des avantages de la Convention aux contribuables, la première approche est de loin la plus appropriée. Si un système de remboursement est nécessaire, il doit être fondé sur les difficultés observables d'identification du droit aux avantages de la Convention. Par ailleurs, lorsque la seconde approche est adoptée, il est extrêmement important que le remboursement soit effectué rapidement, surtout si aucun intérêt n'est versé sur le montant de ce remboursement, dans la mesure où tout retard injustifié dans ce remboursement représente un coût direct pour le contribuable.

34. Remplacer le titre qui précède le paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit:

Observations sur les Commentaires

35. Supprimer les paragraphes 27 à 27.8 suivants des Commentaires sur l'article 1:

~~27. Le *Chili* considère que certaines des solutions proposées dans le rapport relatif à « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » qui ont été incorporées dans les Commentaires ne peuvent s'appliquer que dans la mesure où elles sont explicitement prévues par les dispositions d'une convention fiscale.~~

~~27.1 Les *Pays-Bas* ne souscrivent aux conclusions relatives à l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes qui sont incluses dans les Commentaires sur l'article 1 et sur les autres dispositions pertinentes de la Convention que dans la mesure où elles sont explicitement citées dans une convention fiscale, du fait d'un accord mutuel entre les autorités compétentes selon l'article 25 ou d'une mesure unilatérale.~~

~~27.2 La *France* a exprimé plusieurs réserves sur les conclusions du rapport relatif à « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». En particulier, la France ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus selon laquelle lorsque l'application de la convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont toujours éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. L'opinion de la France est qu'une telle solution ne peut être obtenue, lorsque la France est l'État de la source, que lorsque son droit interne autorise cette interprétation ou lorsque des stipulations spécifiques sont incluses dans la convention conclue avec l'État de résidence des associés.~~

~~27.3 Le *Portugal*, où toutes les sociétés de personnes sont imposées en tant que telles, a exprimé plusieurs réserves sur les conclusions du rapport relatif à « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » et considère que les solutions proposées dans ce rapport devraient être incluses dans des dispositions spéciales applicables uniquement si elles figurent dans des conventions fiscales. C'est le cas par exemple du traitement appliqué aux associés d'une société de personnes transparente du point de vue fiscal — notion très floue compte tenu des différences qui existent entre les États — notamment lorsqu'un État tiers s'interpose entre l'État de la source et l'État de résidence des associés. Il convient également de souligner les difficultés administratives qui pourraient résulter de certaines des solutions proposées, qui sont d'ailleurs dans certains cas mentionnées dans le rapport lui-même.~~

~~27.4 La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 23 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application d'une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 5, paragraphe 7, de l'article 7, paragraphe 1 et de l'article 10, paragraphe 5 de la Convention. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de la Convention. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient, dès lors, à la Convention (voir également le paragraphe 79 des Commentaires sur l'article 7 et paragraphe 68.1 des Commentaires sur l'article 10).~~

~~27.5 En ce qui concerne les conflits potentiels entre les clauses anti-abus (y compris les clauses relatives aux sociétés étrangères contrôlées) des législations nationales et les dispositions des conventions, l'*Irlande* considère qu'il n'est pas possible d'arriver à une simple conclusion générale selon laquelle il n'y a pas de conflit ou que tout conflit doit être résolu en faveur de la législation nationale. Cela dépendra de la nature de la disposition législative interne et également des relations légales et constitutionnelles établies dans les différents États membres entre la législation nationale et les accords et le droit internationaux. L'Irlande est aussi en désaccord avec la suppression dans le paragraphe 26 (tel qu'il se lisait jusqu'en 2002) du texte suivant : « Il serait contraire aux principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE ainsi qu'à l'esprit des conventions fiscales en général d'étendre ces dispositions à des activités telles que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une activité réelle, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente, et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. »~~

~~27.6 Le *Luxembourg* ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 9.2, 22.1 et 23 disposant qu'en règle générale il n'y a pas de conflit entre les dispositions anti-abus contenues dans la législation nationale d'un État contractant et les dispositions de la convention fiscale conclue par cet État. En l'absence d'un texte conventionnel formel, le Luxembourg estime donc qu'un État ne peut appliquer sa législation nationale anti-abus qu'en des cas précis après avoir eu recours à la procédure amiable.~~

~~27.7 Les Pays-Bas n'adhèrent pas aux passages des Commentaires selon lesquels, en règle générale, les dispositions anti-abus et les clauses relatives aux sociétés étrangères contrôlées n'entrent pas en conflit avec les dispositions des conventions fiscales. La compatibilité de ces dispositions et des clauses conventionnelles dépend, entre autres choses, de la nature et de la rédaction des dispositions spécifiques, de la rédaction et de l'objet des clauses conventionnelles applicables et des relations entre droit national et international dans un pays. Dans la mesure où les conventions fiscales ne sont pas conçues pour permettre leur usage inapproprié, l'application des règles et dispositions nationales peut être justifié dans des cas spécifiques d'abus ou d'usage clairement non prévu de la Convention. Dans ce type de situations l'application des mesures nationales doit respecter le principe de proportionnalité et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir l'abus ou l'utilisation non prévue.~~

~~27.8 [Supprimé]~~

36. Renuméroter et remplacer le paragraphe 27.9 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit:

110.~~27.9 La Suisse ne partage pas les vues exprimées dans le paragraphe 7 selon lesquelles l'objectif des conventions fiscales est d'empêcher l'évasion et la fraude fiscales. Aussi, cette vue semble en contradiction avec la note de bas de page du Titre du Modèle de Convention fiscale. En ce qui concerne le paragraphe 22.1, la Suisse croit que les dispositions internes sur les abus des conventions fiscales doivent être conformes avec les clauses générales des conventions, tout particulièrement lorsque la convention elle-même contient des clauses destinées à prévenir les abus.~~En ce qui concerne le paragraphe ***81***~~23~~, la *Suisse* considère que les législations sur les sociétés étrangères contrôlées peuvent, dépendamment du concept qu'elles font prévaloir, être contraires à l'esprit de l'article 7.

37. Supprimer le paragraphe 27.10 suivant des Commentaires sur l'article 1:

~~27.10 Le *Mexique* ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus selon laquelle lorsque l'application d'une convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles aux avantages des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. Le Mexique considère qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes.~~

38. Remplacer le titre qui précède le paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit:

Réserve<u>s</u> sur l'article

39. Renuméroter le paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 1 de la manière suivante:

111.~~28.~~ Les *États-Unis* se réservent le droit, avec certaines exceptions, d'imposer leurs ressortissants et leurs résidents, y compris certains anciens citoyens et résidents de longue durée, abstraction faite des dispositions de la Convention.

40. Ajouter les nouveaux paragraphes 112 à 117 suivants aux Commentaires sur l'article 1:

112. Le Canada se réserve le droit de limiter les entités ou dispositifs visés au paragraphe 2 à ceux qui sont établis dans l'un des États contractants.

113. La France se réserve le droit, dans ses conventions, d'omettre ou d'amender le paragraphe 2 afin de préciser les cas dans lesquels elle reconnaît la transparence fiscale d'entités situées dans l'autre État contractant ou dans un État tiers.

114. L'Allemagne se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans ses conventions.

115. Le Portugal se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans ses conventions compte tenu des difficultés administratives qui pourraient résulter de certaines des solutions proposées dans le rapport relatif à « L'application du Modèle du Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (qui sont d'ailleurs dans certains cas mentionnées dans le rapport lui-même).

116. L'Irlande se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 3 dans ses conventions et de modifier le paragraphe 2 de manière à préciser que le paragraphe ne peut pas être interprété comme limitant le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents.

117. L'Allemagne, la France, la Hongrie, l'Irlande, le Luxembourg et la Suisse se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions.

Article 2

41. Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 2 par ce qui suit :

4. Il est évident que l'État qui a ***le droit d'imposer un élément de revenu ou de fortune en vertu de la Convention***~~la compétence fiscale — et lui seul —~~ peut percevoir les impôts prévus par sa législation avec leurs accessoires éventuels : majorations, frais, intérêts, ***pénalités,*** etc. Il n'a pas été jugé nécessaire de le préciser dans l'article, étant donné qu'il va de soi ***qu'un État contractant qui a le droit de percevoir un montant d'impôt***~~qu'en ce qui concerne la perception,~~ ***peut aussi***

percevoir les accessoires ~~suivent la même règle que le~~ ***à ce montant*** principal. ***Cependant, la plupart des États ne considèrent pas que les intérêts et les pénalités accessoires aux impôts visés à l'article 2 sont eux-mêmes inclus dans le champ d'application de l'article 2 et, en conséquence, ne traiteraient généralement pas ces intérêts et pénalités comme des paiements auxquels s'appliquent toutes les dispositions concernant les droits d'imposition de l'État de la source (ou du situs) ou de l'État de résidence, y compris les dispositions imposant des limites à l'imposition par l'État de la source et l'obligation pour l'État de résidence d'éliminer la double imposition. Néanmoins, lorsque l'impôt est annulé ou réduit conformément à un accord amiable en vertu de l'article 25, les intérêts et les pénalités qui sont accessoires à cet impôt devraient être annulés ou réduits dans la mesure où ils sont directement liés à l'imposition (c'est-à-dire la dette fiscale) qui est allégée suite à cet accord amiable.*** ~~La pratique varie dans les pays membres en ce qui concerne le régime des intérêts et des pénalités. Certains pays ne les traitent jamais comme des impôts régis par l'article 2. D'autres procèdent de la manière contraire, surtout~~ ***Ce serait le cas, par exemple, lorsque*** le prélèvement additionnel est calculé en fonction du montant de l'impôt auquel il se rapporte~~. Les pays peuvent clarifier ce point dans leurs négociations bilatérales.~~ ***et que les autorités compétentes conviennent que tout ou partie*** de ce montant d'impôt ***n'est pas conforme aux dispositions de la Convention. Ce serait également le cas, par exemple, lorsque des pénalités administratives sont imposées en raison d'un ajustement au titre des prix de transfert et que cet ajustement est annulé parce qu'il est considéré comme non conforme au paragraphe 1 de l'article 9.***

42. Ajouter le nouveau titre suivant avant le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 2:

Observation sur les Commentaires

43. Remplacer le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 2 par ce qui suit:

9. ~~[Supprimé]~~***Le Portugal n'adhère pas à l'interprétation donnée aux trois dernières phrases du paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 2. Le Portugal considère que les intérêts et les pénalités ne sont pas des impôts visés par la Convention et ne pourraient donc pas être traités par la procédure amiable.***

44. Remplacer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 2 par ce qui suit:

12. La *Grèce* ***et la Lettonie sont*** ~~est~~ d'avis que « les impôts perçus sur le montant total des salaires payés par les entreprises » ne doivent pas être considérés comme des impôts sur le revenu et ne sont donc pas couverts par la Convention.

Article 3

45. Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 3 par ce qui suit :

3. Le terme « société » désigne d'abord toute personne morale. Il couvre en outre toute autre unité d'imposition qui est considérée comme une personne morale aux fins de la législation fiscale de l'État contractant dont elle est un résident. Cette définition a été rédigée en tenant compte notamment de l'article concernant les dividendes. Le terme « société » n'affecte que ce dernier article, les ***paragraphes*** 7 ***et 8*** de l'article 5 et l***es***~~'~~ article***s*** 16 ***et 29***.

46. Remplacer les paragraphes 5 à 6.3 des Commentaires sur l'article 3 par ce suit :

5. La définition de l'expression « trafic international » est fondée sur le principe exposé au paragraphe 1 de l'article 8 suivant lequel~~, étant donné le caractère spécial des opérations ainsi~~

~~visées,~~ ***le droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise d'un*** ~~seul l'~~État contractant ~~où est situé le siège de direction effective de l'entreprise est en droit d'imposer les bénéfices~~ provenant de ~~cette forme d'~~***l'***exploitation***, en trafic international,*** de navires ou d'aéronefs ***appartient seulement à cet État,*** ~~étant donné le~~ ***compte tenu du caractère spécial des opérations ainsi visées***. Néanmoins, ainsi qu'il est indiqué dans les Commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 8, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement ***une version différente de l'alinéa e) qui mentionnerait l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé*** ~~pour cet article la règle de la résidence pour être en accord avec les dispositions générales des autres articles~~. Dans ce cas, il conviendrait de remplacer ***la définition par ce qui suit : « l'expression "trafic international" désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans un État contractant dans lequel n'est pas situé le siège de direction effective de l'entreprise qui exploite ce navire ou aéronef »*** ~~à l'alinéa e) du paragraphe 1 de l'article 3 le membre de phrase : « une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » par les mots : « une entreprise d'un État contractant » ou bien « un résident d'un État contractant »~~.

6. La définition de l'expression « trafic international » est plus large que l'acception normale de cette expression. Cela a été voulu afin de préserver le droit de l'État ~~du siège de direction effective~~ ***de l'entreprise*** d'imposer aussi bien le trafic purement intérieur que le trafic entre États tiers, et de permettre à l'autre État contractant d'imposer le trafic effectué exclusivement à l'intérieur de ses frontières. On peut illustrer cette intention de la manière suivante. Une entreprise d'un État contractant~~, ou ayant son siège de direction effective dans un État contractant,~~ vend, par l'intermédiaire d'un agent dans l'autre État contractant, des billets pour un voyage effectué exclusivement entre des points situés dans le premier État, ou entre des points situés dans un État tiers. L'article ne permet pas à l'autre État d'imposer les bénéfices provenant de ces voyages. Il n'est permis à l'autre État d'imposer une telle entreprise du premier État que lorsque l'exploitation est limitée à des points situés dans cet autre État.

6.1 La définition a été modifiée en 2017 pour s'assurer qu'elle s'applique également à un transport par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers. Bien que cette modification n'affecte pas l'application de l'article 8, qui ne porte que sur les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant, elle permet l'application du paragraphe 3 de l'article 15 à un résident d'un État contractant qui tire une rémunération d'un emploi exercé à bord d'un navire ou aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers.

6.~~1~~***2*** Un navire ou aéronef n'est exploité entre des points situés dans ~~l'autre~~ ***un*** État ~~contractant~~ pour un voyage donné que si le point de départ et le point d'arrivée du navire ou de l'aéronef se trouvent tous deux dans cet ~~autre~~ État ~~contractant~~. Toutefois, cette définition s'applique lorsque le voyage d'un navire ou d'un aéronef entre des points situés dans ~~l'autre~~ ***un*** État ~~contractant~~ fait partie d'un déplacement plus long de ce navire ou aéronef dans le cadre duquel un point de départ ou un point d'arrivée est situé hors de cet ~~autre~~ État ~~contractant~~. Par exemple, lorsque, dans le cadre du même déplacement, un aéronef vole d'abord entre un lieu situé dans un État contractant et un lieu situé dans l'autre État contractant puis continue en direction d'une autre destination située elle aussi dans cet autre État contractant, le premier et le second tronçons de ce trajet font tous deux partie d'un voyage considéré comme répondant à la définition du « trafic international ».

6.~~2~~***3*** Certains États sont d'avis que la définition du « trafic international » doit se référer plutôt à un transport considéré comme étant le voyage d'un passager ou d'une cargaison, de sorte que tout voyage d'un passager ou d'une cargaison uniquement entre deux points situés dans le même État contractant ne doit pas être considéré comme couvert par cette définition même s'il est effectué à bord d'un navire ou d'un avion qui est utilisé pour un voyage en trafic international. Les États

contractants qui adoptent ce point de vue peuvent convenir au plan bilatéral de supprimer la référence au « navire ou aéronef » dans ***la première partie de*** l'exception prévue dans la définition, et utiliser la définition suivante :

e) l'expression « trafic international » désigne tout transport par un navire ou un aéronef ~~exploité par une entreprise dont le siège de direction effective se trouve dans un État contractant~~, sauf lorsque ce transport ne s'effectue qu'entre des points situés dans ~~l'autre~~ ***un*** État contractant ***et que l'entreprise qui opère le navire ou l'aéronef n'est pas une entreprise de cet État*** ;

6.~~3~~***4*** La définition de « trafic international » ne s'applique pas ~~à un transport par une entreprise dont le siège de direction effective se trouve dans un État contractant~~ lorsqu***'un*** ~~e le~~ navire ou l'aéronef est exploité entre deux points situés dans ~~l'autre~~ ***un*** État ***contractant et que l'entreprise qui opère le navire ou l'aéronef n'est pas une entreprise de cet État*** même si une partie du transport a lieu en dehors de cet État. Ainsi, une croisière qui commence et se termine dans cet ~~autre~~ État sans arrêt dans un port étranger ne constitue pas un transport de passagers en trafic international. Les États contractants qui désirent traiter expressément de cette question dans leurs conventions peuvent convenir bilatéralement de modifier la définition en ce sens.

47. Ajouter le titre et les paragraphes 10.3 à 10.18 suivants aux Commentaires sur l'article 3 :

L'expression « fonds de pension reconnu »

10.3 La définition de l'expression « fonds de pension reconnu » qui figure à l'alinéa i) a été incluse en 2017 lorsque cette expression a été ajoutée au paragraphe 1 de l'article 4 afin de faire en sorte qu'un fonds de pension répondant à cette définition soit considéré comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi.

10.4 L'effet de la définition d'un « fonds de pension reconnu » et de la référence à cette expression au paragraphe 1 de l'article 4 dépendra dans une large mesure de la législation interne et des caractéristiques juridiques des fonds de pension établis dans chaque État contractant, ainsi que des autres dispositions de la Convention pour lesquelles cette définition pourrait être pertinente.

10.5 Dans certains États, un fonds peut être établi au sein d'une entité juridique (comme une société engagée dans des activités commerciales, une compagnie d'assurance ou l'État proprement dit, ou une subdivision politique ou une collectivité locale de cet État) dans le but principal de verser des prestations de retraite à des personnes physiques, comme des salariés de cette entité ou d'autres employeurs, ou de placer des fonds au bénéfice d'autres fonds de pension reconnus. Cependant, un tel fonds pourrait ne pas constituer une « personne » distincte (tel que ce terme est défini à l'alinéa a)) selon la législation fiscale de l'État où il est établi et, si tel est le cas, il ne répondrait pas à la définition d'un fonds de pension reconnu. Toutefois, dans la mesure où le revenu généré par les actifs de placement de ce fonds est attribué, selon la législation interne de l'État où il est établi, à l'entité juridique (société engagée dans des activités commerciales, compagnie d'assurance ou État, par exemple) dont ce fonds fait partie, les dispositions de la Convention s'appliqueront à ce revenu dans la mesure où l'entité juridique est un résident d'un État contractant aux termes du paragraphe 1 de l'article 4. Comme l'expliquent les paragraphes 8.7 à 8.10 des Commentaires sur l'article 4, l'inclusion de l'expression « fonds de pension reconnu » au paragraphe 1 de l'article 4 n'est pas pertinente pour un tel fonds.

10.6 Il existe également des États dans lesquels un fonds établi dans le but principal de verser des prestations de retraite à des personnes physiques ne constitue pas formellement une personne distincte en vertu de la législation fiscale de l'État où il est établi, mais dont les actifs de placement, aux termes de cette législation fiscale, constituent un patrimoine distinct et séparé dont le revenu n'est attribué à aucune personne aux fins fiscales. Ces États peuvent vouloir faire en sorte que leur législation interne et la définition d'une « personne » figurant à l'alinéa a) soient suffisamment larges pour inclure un tel fonds afin que la Convention, qui s'applique aux personnes qui sont des résidents des États contractants, soit applicable au revenu généré par ces fonds.

10.7 Ainsi que l'indique le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18, lorsque deux États contractants suivent la même approche consistant en une exonération générale d'impôt pour les revenus des fonds de pension établis sur leur territoire, ces États peuvent inclure dans leur convention une disposition qui étend cette exonération aux revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État. La définition d'un « fonds de pension reconnu » peut alors être utilisée à cette fin. Si tel est le cas, il convient néanmoins de s'assurer qu'un fonds décrit au paragraphe 10.5 ci-dessus peut constituer en soi un « fonds de pension reconnu », nonobstant le fait qu'il ne constitue pas une « personne » distincte selon la législation fiscale de l'État où il est établi. Pour ce faire, il faudrait néanmoins, aux fins de la Convention, que les actifs et les revenus d'un tel fonds soient considérés comme les actifs et les revenus d'une personne distincte de sorte que, par exemple :

- *ce fonds peut constituer une personne aux fins de l'article 1 et de toutes les dispositions pertinentes de la Convention ;*
- *les actifs et les revenus du fonds sont considérés comme ceux d'une personne distincte et non pas comme ceux de la personne au sein de laquelle le fonds est établi, de sorte que, par exemple, aux fins de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, toute fraction du capital d'une société qui verse des dividendes au fonds qui est détenue par l'intermédiaire du fonds ne serait pas regroupée avec le capital de la même société qui est détenu par la personne au sein de laquelle le fonds est établi mais qui n'est pas détenu par l'intermédiaire du fonds ;*
- *aux fins des articles 6 à 21, le revenu du fonds serait considéré comme obtenu, reçu et détenu en qualité de bénéficiaire effectif par le fonds proprement dit et non par la personne au sein de laquelle le fonds est établi ;*
- *le droit du fonds à bénéficier des avantages de la Convention aux termes des dispositions sur la limitation des avantages de l'article 29 est déterminé sans tenir compte du droit aux avantages de la Convention de la personne au sein de laquelle le fonds est établi.*

10.8 Voici un exemple de disposition qui pourrait être ajoutée à la définition d'un « fonds de pension reconnu » à cette fin :

> *Lorsqu'un dispositif établi dans un État contractant constituerait un fonds de pension reconnu aux termes du sous-alinéa (i) ou (ii) s'il était considéré comme une personne distincte par la législation fiscale de cet État, il doit être considéré, aux fins de la présente Convention, comme une personne distincte traitée comme telle par la législation fiscale de cet État, et tous les actifs et revenus auxquels ce dispositif s'applique doivent être considérés comme des actifs détenus et des revenus obtenus par cette personne distincte et non par une autre personne.*

10.9 La première partie de la définition d'un « fonds de pension reconnu » fait référence à « une entité ou un dispositif établi dans cet État ». Compte tenu de la grande diversité des caractéristiques juridiques et organisationnelles des fonds de pension dans le monde, il est nécessaire d'adopter une formulation large. La référence à un « dispositif » vise à couvrir, entre autres, les cas où des prestations de retraite sont versées via des structures telles qu'une fiducie (ou trust) qui, en vertu de la législation applicable, ne constitueraient pas une entité : la définition s'applique dès lors que la fiducie (trust) ou l'ensemble des fiduciaires (trustees) est considéré, aux fins fiscales, comme une entité distincte reconnue en tant que personne distincte. Il est néanmoins nécessaire que l'entité ou le dispositif soit considéré comme une personne distincte par la législation fiscale de l'État où il est établi : à défaut, il est superflu de traiter la question de la résidence du fonds de pension proprement dit, car le revenu de ce fonds est considéré comme le revenu d'une autre personne aux fins fiscales (voir le paragraphe 10.5 ci-dessus).

10.10 Le sous-alinéa (i) dispose que pour avoir le statut de « fonds de pension reconnu », une entité ou un dispositif doit être établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques. Peu importe le nombre de personnes physiques pouvant prétendre à ces pensions : un fonds de pension reconnu peut être créé, par exemple, pour un large groupe de salariés ou pour un seul travailleur indépendant. Les États sont libres de remplacer la phrase « des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires » par une formule différente, telle que « des prestations de retraite et des prestations similaires », pourvu que cette formule soit interprétée au sens large de manière à inclure des prestations telles que des prestations de décès.

10.11 L'expression « exclusivement ou presque exclusivement » précise que toutes les activités ou la majeure partie des activités d'un fonds de pension reconnu doivent être liées à l'administration ou au versement de prestations de retraite et de prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques. L'expression « presque exclusivement » reconnait qu'une très petite partie des activités d'un fonds de pension peut concerner des activités qui ne sont pas directement associées à l'administration ou au versement de telles prestations (la commercialisation des services du fonds, par exemple). Certains États ont toutefois une conception plus large du terme « fonds de pension reconnu » et peuvent vouloir couvrir par exemple des entités ou des dispositifs établis dans cet État et gérés exclusivement ou presque exclusivement dans le but de verser des pensions et des prestations, notamment des pensions d'invalidité, qui ne sont pas liées à la retraite. Ces États sont libres de modifier la définition afin de l'adapter aux circonstances qui leurs sont propres. Pour ce faire, il conviendrait néanmoins qu'ils tiennent compte du fait que, comme indiqué au paragraphe 10.7 précédent, la définition d'un fonds de pension reconnu peut être utilisée aux fins des dispositions exonérant d'impôt dans l'État de la source les revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État ; il sera donc important que ces États veillent à ce que la portée de l'exonération ne soit pas involontairement étendue par les modifications apportées à la définition d'un « fonds de pension reconnu ».

10.12 L'entité ou le dispositif doit être constitué et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou auxiliaires à des personnes physiques. Une pension versée à la cessation d'un emploi actif ou lorsqu'un salarié atteint l'âge de la retraite est l'exemple type d'une « prestation de retraite », mais cette expression est suffisamment large pour couvrir un ou plusieurs paiements effectués au moment du départ en retraite ou après, ou lorsque l'âge de la retraite est atteint, en faveur

d'un salarié, d'un travailleur indépendant ou d'un administrateur ou d'un dirigeant d'une société, même si ces paiements ne prennent pas la forme de pensions classiques.

10.13 Dans de nombreux États, les fonds de pension versent un certain nombre de prestations qui ne sont pas strictement liées à la retraite, et l'expression « prestations annexes ou accessoires » entend couvrir ces prestations. Les termes « annexes ou accessoires » précisent que ces prestations sont versées en plus des prestations de retraite : un fonds qui serait établi essentiellement dans le but de verser des prestations qui ne sont pas des prestations de retraite ne correspondrait donc pas à la définition. Il est certes impossible de dresser une liste exhaustive de toutes les prestations qui seraient des « prestations annexes ou accessoires », mais voici des exemples caractéristiques de telles prestations :

- *indemnités versées à la suite du décès ou de l'invalidité d'une personne physique ;*
- *pension ou autres types de versements effectués en faveur de membres survivants de la famille d'une personne décédée qui était fondée à percevoir des prestations de retraite ;*
- *indemnités versées à une personne souffrant d'une maladie en phase terminale ;*
- *revenu de remplacement versé en cas de longue maladie ou de chômage de longue durée ;*
- *aides au logement, telles qu'un prêt à taux préférentiel octroyé à un cotisant à partir de cotisations de retraite cumulées pour financer l'acquisition d'une résidence principale ;*
- *prestations d'éducation, telles que le retrait de cotisations de retraite cumulées qu'un cotisant serait autorisé à effectuer en vue de financer son éducation ou celle de ses enfants ;*
- *fourniture de conseils financiers à des cotisants.*

10.14 Le sous-alinéa (i) exige également que l'entité ou le dispositif constitué et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques soit « réglementé en tant que tel ». Cette obligation vise à restreindre la définition aux entités ou aux dispositifs qui sont soumis à des conditions imposées par l'État où ils sont établis (ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales) afin de garantir que l'entité ou le dispositif soit utilisé comme support d'investissement en vue de fournir des prestations de retraite et des prestations accessoires ou annexes à des personnes physiques. Par conséquent, cette partie de la définition exclurait une entité, telle qu'une société privée, qui pourrait être constituée et utilisée par une personne en vue d'investir des fonds destinés à verser des prestations de retraite à des personnes liées à cette personne ou employées par cette personne, mais qui ne seraient pas soumises à un traitement spécial ou à des règles particulières imposés par l'État, une subdivision politique ou une collectivité locale, concernant l'utilisation de cette entité en tant que support pour verser des prestations de retraite. Peu importe que le cadre réglementaire auquel l'entité ou le dispositif est soumis soit défini par la législation fiscale ou par d'autres instruments juridiques (par la législation établissant un organisme public qui gère un fonds de pension public, par exemple) ; l'important est que l'entité ou le dispositif soit reconnu par la loi en tant que structure mise en place pour financer des prestations de retraite en faveur de personnes physiques et qu'il soit soumis aux conditions imposées pour faire en sorte qu'il soit employé à cette fin.

10.15 Un exemple d'entité ou de dispositif couvert par la définition d'un « fonds de pension reconnu » serait un établissement ou un organisme d'un État constitué exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des

prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques en vertu de la législation sur la sécurité sociale de cet État. Un autre exemple serait celui d'une société ou d'une autre entité établie dans un État dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques et dont les seuls actifs sont constitués de fonds couverts par un régime de retraite réglementé par la législation fiscale de cet État qui prévoit que le revenu généré par ce régime est exonéré d'impôt. La définition d'un fonds de pension reconnu s'appliquerait à cette société ou entité, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant parce qu'elle y « est assujettie à l'impôt » en raison des critères mentionnés dans la première phrase du paragraphe 1 de l'article 4, par exemple parce qu'elle doit payer l'impôt sur tous les revenus qui ne proviennent pas du régime (voir les paragraphes 8.8 à 8.10 des Commentaires sur l'article 4).

10.16 Le sous-alinéa (i) de la définition s'applique indépendamment du fait que les prestations auxquelles il fait référence sont versées à des personnes physiques qui sont résidentes de l'État dans lequel l'entité ou le dispositif est établi ou qui sont résidentes d'autres États. Si la règle générale anti-abus figurant au paragraphe 9 de l'article 29 vise à atténuer les risques de chalandage fiscal que peut soulever cet aspect de la règle, les États qui n'intègrent pas cette règle générale anti-abus dans leurs conventions, ou pour lesquels ces risques sont particulièrement préoccupants, sont libres d'inclure dans la définition d'un « fonds de pension reconnu » des conditions similaires à celles que l'on trouve dans le sous-alinéa (ii) de l'alinéa e) du paragraphe 2 de la version détaillée de la règle sur la limitation des avantages énoncée dans les Commentaires sur l'article 29.

10.17 Le sous-alinéa (ii) de la définition vise les entités ou les dispositifs que les fonds de pension couverts par le sous-alinéa (i) utilisent pour investir indirectement. Les fonds de pension s'allient souvent à d'autres fonds de pension pour investir, en regroupant leurs actifs dans certaines entités ou certains dispositifs ; ils peuvent, pour diverses raisons commerciales, juridiques ou réglementaires, investir via des entités ou des dispositifs détenus intégralement qui sont résidents du même État. Étant donné que ces dispositifs et entités agissent uniquement en qualité d'intermédiaires pour investir des fonds utilisés pour verser des prestations de retraite à des personnes physiques, il est approprié de les traiter de la même façon que les fonds de pension qui investissent par leur biais.

10.18 L'expression « exclusivement ou presque exclusivement » qui figure au sous-alinéa (ii) précise que toutes les activités ou la majeure partie des activités de cette entité ou de ce dispositif intermédiaire doivent être liées au placement de fonds en faveur d'entités ou de dispositifs ayant le statut de fonds de pension reconnus en application du sous-alinéa (i). L'expression « presque exclusivement » reconnait qu'une très petite partie des activités de ces entités ou dispositifs peut concerner d'autres activités, telles que le placement de fonds pour des fonds de pension qui sont établis dans d'autres États et qui, pour cette raison, ne sont pas couverts par le sous-alinéa (i). Les États dans lesquels il est d'usage que des entités ou des dispositifs intermédiaires investissent des fonds obtenus de fonds de pension établis dans d'autres États sont libres d'élargir la portée du sous-alinéa (ii) de manière à inclure le cas où une grande partie des fonds investis par l'entité ou le dispositif intermédiaire est investie en faveur de fonds de pension établis dans d'autres États ; ces États pourraient atténuer les risques de chalandage fiscal susceptibles de se produire en recourant aux dispositions de l'article 29.

48. Remplacer les paragraphes 12 à 13.1 des Commentaires sur l'article 3 par ce qui suit :

12. Toutefois, aux termes mêmes du paragraphe 2, cette disposition ne vaut que si le contexte n'exige pas une interprétation différente ***et que les autorités compétentes n'ont pas convenu d'un***

sens différent conformément aux dispositions de l'article 25. Le contexte est constitué notamment par l'intention des États contractants lors de la signature de la Convention ainsi que par le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question (ceci faisant implicitement référence au principe de la réciprocité qui est à la base de la Convention). Le libellé de l'article laisse donc aux autorités compétentes une certaine marge de manœuvre.

13. En conséquence, le libellé du paragraphe 2 permet d'établir un équilibre satisfaisant entre d'une part la nécessité d'assurer la permanence des engagements souscrits par un État lors de la signature d'une convention (car il ne faudrait pas qu'un État puisse rendre partiellement inopérantes les dispositions conventionnelles en modifiant après coup dans sa législation interne la portée des termes non définis dans la Convention) et d'autre part, les exigences d'une application commode et pratique de la Convention au fil des années (il convient en effet d'éviter de devoir se référer à des notions périmées).

13.1 Le paragraphe 2 a été modifié en 1995 afin de rendre son texte davantage conforme à l'interprétation générale et constante des États membres. Au sens du paragraphe 2, la signification de tout terme ou expression non défini dans la Convention pourra être déterminée par référence à toute disposition applicable du droit interne d'un État contractant, qu'il s'agisse ou non de droit fiscal. Toutefois, lorsque différentes lois d'un État contractant donnent des définitions différentes d'un terme ou expression, la signification donnée à ce terme ou expression par les lois régissant les impôts auxquels la Convention s'applique doit prévaloir sur toutes les autres, y compris celles qui figurent dans les autres lois fiscales. *[le reste du paragraphe est déplacé au nouveau paragraphe 13.2]*

13.2 Les Commentaires ont également été modifiés en 1995 afin de prévoir que ~~L~~***l***es États qui sont en mesure de conclure des accords amiables (en vertu des dispositions de l'article 25 et en particulier de son paragraphe 3) qui ~~interprètent des~~***déterminent le sens à donner aux*** termes et expressions non définis dans la Convention devraient tenir compte de ces accords dans l'interprétation de ces termes et expressions. ***En 2017, le libellé du paragraphe 2 a été modifié pour supprimer tout doute sur le fait que, dans le cas où un accord amiable conclu en vertu de l'article 25 révèle que les autorités compétentes ont convenu d'un sens commun d'un terme ou expression non défini, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit national ne s'applique pas, comme c'est le cas lorsqu'un terme ou expression est défini dans la Convention ou lorsque le contexte exige un sens qui est différent du sens du droit national. Toutefois, certains États estiment que cette exception ne devrait être applicable que dans le cas des accords conclus en vertu du paragraphe 3 de l'article 25 ; ces États sont libres de remplacer par « conformément aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 25 » l'expression « conformément aux dispositions de l'article 25 ». D'autres États estiment que, en vertu de leur législation, les autorités compétentes ne peuvent pas avoir le pouvoir de s'entendre sur le sens à donner à un terme ou expression qui empêcherait le recours au droit interne de ce terme ou expression ; ces États sont libres d'omettre l'expression « ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent conformément aux dispositions de l'article 25 ».***

49. Remplacer le paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 3 par ce qui suit :

15. ~~Le *Chili*, les *États-Unis* et le *Mexique* se réservent le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition du « trafic international » à l'alinéa e) du paragraphe 1.~~ ***La Turquie se réserve le droit d'utiliser la définition suivante de l'expression « trafic international » : « l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une***

entreprise d'un État contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État contractant ».

50. Ajouter les nouveaux paragraphes 17 à 19 suivants aux Commentaires sur l'article 3 :

17. Le Chili et le Mexique se réservent le droit de ne pas inclure la définition d'un « fonds de pension reconnu » à l'alinéa i) du paragraphe 1 parce que la décision d'inclure un fonds de pension en tant que résident dans une convention fiscale doit être prise à l'issue de discussions bilatérales entre États contractants en raison de la diversité des régimes juridiques relatifs aux prestations de retraite.

18. Israël se réserve le droit de ne pas limiter la définition d'un « fonds de pension reconnu » à une personne distincte au regard de la législation fiscale.

19. Le Portugal se réserve le droit de ne pas inclure la définition figurant à l'alinéa i) du paragraphe 1 (« fonds de pension reconnu ») dans ses conventions parce qu'il se réserve le droit de ne pas inclure expressément un « fonds de pension reconnu » au paragraphe 1 de l'article 4 et de traiter les fonds de pension conformément à la définition générale d'un « résident » ou au moyen de dispositions spéciales négociées bilatéralement.

Article 4

51. Remplacer les paragraphes 8.5 à 8.8 des Commentaires sur l'article 4 et ajouter les nouveaux paragraphes 8.9 et 8.10 suivants (et renuméroter les paragraphes 8.6 à 8.8 actuels en tant que paragraphes 8.11 à 8.13 respectivement) :

> 8.5 Ceci soulève la question de l'application du paragraphe 1 aux fonds souverains, qui sont des fonds ou mécanismes d'investissement à but déterminé créés par une administration publique à des fins de gestion macroéconomique. Ces fonds détiennent, gèrent ou administrent des actifs pour atteindre des objectifs financiers et ont recours à une série de stratégies d'investissement qui comprend des placements sur actifs financiers étrangers. Les fonds souverains sont généralement créés à partir des excédents de balance des paiements, des opérations sur devises, du produit de privatisations, d'excédents budgétaires ou de recettes tirées des exportations de produits de base[1]. La question de savoir si un fond souverain constitue un « résident d'un État contractant » doit être résolue en fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas. Ainsi, lorsqu'un fond souverain fait partie intégrale de l'État, il est vraisemblablement couvert par les mots « cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales » que l'on retrouve à l'article 4. Les paragraphes ~~8.5 et 8.6~~ ***8.11 et 8.12*** ci-dessous seront pertinents dans d'autres cas. Les États peuvent vouloir régler la question dans le cadre de leurs négociations bilatérales, en particulier afin de déterminer si un fond souverain constitue une « personne » et est « assujetti à l'impôt » au sens de la convention fiscale pertinente (voir aussi les paragraphes ~~6.35 à 6.39~~***50 à 53*** des Commentaires sur l'article 1).
>
> ***8.6 Le paragraphe 1 fait expressément référence à un « fonds de pension reconnu ». La plupart des pays membres considèrent depuis longtemps qu'un fonds de pension établi dans un État contractant est un résident de cet État, indépendamment du fait qu'il puisse bénéficier***

1 Cette définition est tirée de : Groupe de travail international sur les fonds souverains, Le Groupe de travail international sur les fonds souverains présente les « Principes de Santiago » au Comité monétaire et financier international, communiqué daté du 11 octobre 2008, Annexe 1.

d'une exonération complète ou partielle de l'impôt dans cet État. Jusqu'en 2017, cette interprétation était reflétée dans la version précédente du paragraphe 8.11, qui mentionnait « les organismes de retraite, les organismes caritatifs et d'autres organismes » comme des entités que la plupart des États considéraient comme étant des résidents. Le paragraphe 1 de l'article a été modifié en 2017 afin de dissiper toute ambiguïté sur le fait qu'un fonds de pension qui répond à la définition d'un « fonds de pension reconnu » figurant au paragraphe 1 de l'article 3 constitue un résident de l'État contractant dans lequel il est établi *[le texte existant du paragraphe 8.6 est déplacé dans le nouveau paragraphe 8.11].*

8.7 Comme l'indique le paragraphe 10.4 des Commentaires sur l'article 3, l'effet de la définition d'un « fonds de pension reconnu » et de la référence à cette expression au paragraphe 1 de l'article 4 dépendra dans une large mesure de la législation interne et des caractéristiques juridiques des fonds de pension établis dans chaque État contractant. Le type de fonds établi au sein d'une entité juridique qui est décrit au paragraphe 10.5 des Commentaires sur l'article 3 ne serait pas couvert par la définition d'un « fonds de pension reconnu » qui s'applique à une entité ou à un dispositif qui constitue une personne distincte ; néanmoins, le revenu de ce fonds étant attribué à l'entité juridique dont il fait partie, les dispositions de la Convention s'appliqueront à ce revenu dans la mesure où l'entité juridique elle-même a le statut de résident d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article. *[le texte existant du paragraphe 8.7 est déplacé dans le nouveau paragraphe 8.12]*

8.8 Lorsque, toutefois, un fonds constitue une « personne » qui est distincte de toute autre personne par laquelle ou au profit de laquelle il a été établi et il est géré, la définition d'un « fonds de pension reconnu » sera pertinente et, dans la mesure où les conditions de cette définition sont satisfaites, ce fonds constituera lui-même un « résident d'un État contractant ». Ce sera le cas dans de nombreux pays parce qu'il y est « assujetti à l'impôt » en raison des critères mentionnés à la première phrase du paragraphe 1, telle que cette phrase est interprétée par les États contractants ou, si ce n'est pas le cas, en raison de l'inclusion spécifique de l'expression « fonds de pension reconnu » dans le paragraphe 1. *[le texte existant du paragraphe 8.8 est déplacé dans le nouveau paragraphe 8.13]*

8.9 Les États contractants sont bien évidemment libres d'omettre la référence aux « fonds de pension reconnus » au paragraphe 1 s'ils estiment que le revenu des dispositifs de pension établis dans les deux États est obtenu par des personnes qui ont par ailleurs le statut de résidents des États contractants, bien qu'ils puissent préférer conserver cette référence dans le paragraphe afin de lever toute ambigüité.

8.10 Compte tenu de la diversité des dispositifs par le biais desquels des pensions de retraite sont versées, il sera donc souvent utile que les États contractants passent en revue les principaux types de dispositifs de pension utilisés dans chaque État et déterminent si la définition d'un « fonds de pension reconnu » s'applique à chaque type de dispositif et, plus généralement, comment les dispositions de la convention fiscale conclue entre ces États s'appliquent à ces dispositifs. Ils pourraient le faire au moment de la négociation de cette convention ou ultérieurement par le biais de la procédure amiable.

8.~~6~~***11*** Le paragraphe 1 vise les personnes qui sont « assujetties à l'impôt » dans un État contractant en vertu de sa législation interne, en application de divers critères. Dans de nombreux États, une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'État contractant ne lui applique pas en fait d'impôt. Par exemple, les ~~organismes de retraite, les~~ organismes caritatifs et d'autres organismes peuvent être exonérés d'impôt, à condition qu'ils remplissent toutes les conditions prévues dans la législation fiscale pour cette exonération. Ils sont

donc soumis à la législation fiscale d'un État contractant. De plus, s'ils ne remplissent pas les conditions fixées, ils sont tenus d'acquitter l'impôt. La plupart des États considèrent ces organismes comme des résidents aux fins de la Convention (voir, par exemple, le paragraphe 1 de l'article 10 et le paragraphe 5 de l'article 11).

8.~~7~~***12*** Mais dans certains États ces organismes ne sont pas considérés comme assujettis à l'impôt s'ils sont exonérés d'impôt en vertu de la législation fiscale nationale. Ces États peuvent ne pas considérer ces organismes comme des résidents aux fins de leurs conventions à moins que ces organismes ne soient expressément couverts par celles-ci. Les États contractants qui adoptent cette position peuvent régler cette question dans leurs négociations bilatérales.

52. Remplacer le paragraphe 8.13 renuméroté des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

8.~~8~~***13*** Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. ***Dans ce cas, cependant, le paragraphe 2 de l'article 1 clarifie que la Convention s'appliquera au revenu de la société de personnes dans la mesure où le revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un associé résident de cet État. Le même traitement s'appliquera aux revenus d'autres entités ou arrangements qui sont traités comme transparents sur le plan fiscal en vertu de la législation fiscale d'un État contractant (voir les paragraphes 2 à 16 des Commentaires sur l'article 1)*** ~~Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États~~.

53. Remplacer le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

13. Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.). ***Par exemple, une maison appartenant à une personne physique ne peut pas être considérée comme étant à la disposition de cette personne pendant une période où la maison a été louée et effectivement remise à une partie non liée de sorte que l'individu n'a plus la possession de la maison et la possibilité d'y habiter.***

54. Remplacer le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

17. Dans la première situation visée, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États, le fait du séjour habituel dans un État ~~plutôt que~~***mais non*** dans l'autre apparaît donc comme la circonstance qui, en cas de doute quant à

l'endroit où l'intéressé a le centre de ses intérêts vitaux, fait pencher la balance du côté de l'État où il séjourne le plus souvent. Doivent être pris en considération, à cet égard, les séjours faits par l'intéressé non seulement au foyer d'habitation permanent de l'État considéré mais aussi à tout autre endroit du même État.

55. Remplacer le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

19. ***L'application du critère prévu à l'alinéa b) nécessite de déterminer si la personne vit de manière habituelle, au sens où elle y est présente de façon courante ou régulière, dans l'un des deux États mais pas dans l'autre au cours d'une période donnée ; le critère ne sera pas rempli en se contentant de déterminer dans lequel des deux États contractants la personne a passé le plus de jours au cours de cette période. L'expression « séjourne de façon habituelle », à l'alinéa b), désigne la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal d'une personne et qui ont donc un caractère plus que transitoire. Comme le reconnaît l'alinéa c), une personne peut séjourner de façon habituelle dans les deux États, par exemple si cette personne a été présente de façon courante ou régulière dans chacun de ces États au cours de la période considérée, indépendamment du fait qu'elle ait pu passer plus de jours dans un État plutôt que dans l'autre. Supposons par exemple que sur une période de cinq ans, une personne physique possède une maison à la fois dans les États A et B mais que les faits ne permettent pas de déterminer l'État où se situe le centre de ses intérêts vitaux. Cette personne travaille dans l'État A où elle vit habituellement, mais retourne dans l'État B deux jours par mois et une fois par an pour trois semaines de vacances. Dans ce cas, cette personne séjournera de façon habituelle dans l'État A mais pas dans l'État B. Supposons cependant que sur la même période de cinq ans, cette personne travaille de brèves périodes de temps dans l'État A, où elle revient 15 fois par an pour des séjours de deux semaines chaque fois, mais est présente dans l'État B le reste du temps (supposons également que les faits propres à ce cas ne permettent pas de déterminer l'État dans lequel se situe le centre des intérêts vitaux de la personne). Dans ce cas, la personne séjournera de façon habituelle à la fois dans l'État A et dans l'État B.***

19.1 ~~En disposant que, dans les deux situations qu'il envisage, la préférence est donnée à l'État contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle, ***L***~~'alinéa b) ne précise pas sur quelle période doit avoir lieu ***l'examen du point de savoir si une personne séjourne de façon habituelle dans un État ou dans les deux États.*** ~~la comparaison~~. ~~La comparaison~~***L'examen*** doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre ***d'évaluer la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal de la personne*** ~~d'apprécier si la résidence dans chacun des deux États est habituelle et d'apprécier aussi la périodicité des séjours~~. ***Il faut néanmoins veiller à examiner une période pendant laquelle il ne s'est pas produit de modifications radicales de la situation personnelle qui auraient des conséquences évidentes sur l'examen (comme une séparation ou un divorce). La période à prendre en compte pour déterminer si une personne séjourne de façon habituelle dans un des États ou dans les deux ne correspondra pas toujours à la période de double résidence, surtout si la période de double résidence est très brève. L'exemple suivant en fournit l'illustration. Supposons qu'une personne résidente de l'État C déménage dans l'État D pour travailler à divers endroits pendant une période de 190 jours. Au cours de cette période, elle est considérée comme résidente à la fois des États C et D en vertu de leurs législations fiscales respectives. Cette personne a vécu dans l'État C pendant de nombreuses années avant de déménager dans l'État D, reste dans l'État D pendant toute sa période d'emploi et retourne dans l'État C pour y vivre de façon permanente à la fin de la période de 190 jours. Au cours de sa période d'emploi dans l'État D, la personne ne dispose d'un logement permanent ni dans l'État C ni dans l'État D. Dans cet exemple, déterminer si la personne séjourne de façon habituelle dans l'un des deux États ou dans les deux implique de prendre en considération une période de temps plus longue que la période de 190 jours de double résidence afin de pouvoir***

évaluer la fréquence, la durée et la régularité des séjours qui faisaient partie du rythme de vie normal de la personne.

56. Remplacer les paragraphes 22 à 24.1 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

22. ***Lors de la rédaction initiale du paragraphe 3, il a été estimé que*** ~~C~~ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement~~.~~ ***et la préférence a été donnée à une règle basée sur l'endroit où était situé le siège de direction effective, l'intention étant que celui-ci soit basé sur*** ~~Le paragraphe 3 attache dès lors de l'importance au~~ le lieu où la société, etc. ***était*** ~~est~~ effectivement dirigée.

23. ~~Le libellé du critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques a été examiné en particulier à propos de l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne. Plusieurs conventions, pour éviter la double imposition de ces revenus, réservent le droit d'imposer à l'État où se trouve le « siège de direction » de l'entreprise ; d'autres prennent en considération le « siège de direction effective » ou encore le « domicile fiscal de l'exploitant ».~~ ***En 2017, toutefois, le Comité des affaires fiscales a reconnu que, bien que les situations de double résidence d'entités autres que des personnes physiques soient relativement rares, des sociétés ayant la double résidence étaient impliquées dans un certain nombre de cas d'évasion fiscale. La conclusion s'est alors imposée qu'il serait préférable de régler au cas par cas le problème de la double résidence des entités autres que les personnes physiques.***

24. Eu égard à ces considérations, ***la version actuelle du paragraphe 3 prévoit que les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de résoudre d'un commun accord les cas de double résidence d'une personne autre qu'une personne physique***~~. le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.~~

~~24.1 Certains pays estiment cependant que les cas de double résidence pour les personnes qui ne sont pas des personnes physiques sont relativement rares et doivent être traités au cas par cas. Certains pays considèrent en outre que l'adoption d'une approche au cas par cas est la meilleure formule pour résoudre les difficultés qui surgissent, du fait de l'utilisation des nouvelles technologies de communication, lorsqu'il s'agit de déterminer le siège de direction effective d'une personne morale. Ces pays sont libres de laisser les autorités compétentes trancher la question de la résidence de ces personnes, sous réserve que le paragraphe soit remplacé par ce qui suit :~~

> ~~3. Lorsque, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants.~~

24.1 Les autorités compétentes chargées d'appliquer ***le paragraphe 3*** ~~ces dispositions pour déterminer la résidence d'une personne morale aux fins de la Convention~~ prendront en considération

divers facteurs tels que le lieu où les réunions ~~de son~~ ***du*** conseil d'administration ***de la personne*** ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de la personne, le lieu où se situe le siège de la personne morale, l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale, le lieu où sa comptabilité est tenue, la réponse à la question de savoir si le fait que l'on détermine que la personne morale est un résident de l'un des États contractants, mais pas de l'autre aux fins de la Convention, fait naître un risque d'application indue des dispositions de la Convention, etc. Les pays qui considèrent que les autorités compétentes ne devraient pas se voir investies du pouvoir de se prononcer sur de tels cas de double résidence sans disposer d'indications sur les facteurs à prendre en compte pour statuer souhaiteront peut-être compléter cette disposition afin de faire référence aux facteurs susmentionnés ou à d'autres jugés pertinents. [*la phrase suivante a été déplacée dans un nouveau paragraphe 24.2 ; la dernière phrase du paragraphe a été déplacée dans un nouveau paragraphe 24.3*]

24.2 ~~Par ailleurs, sachant que~~ ***Une décision au titre du paragraphe 3*** ~~l'application de cette disposition serait~~ ***sera*** normalement revendiquée par l'entité intéressée en vertu du mécanisme prévu au paragraphe 1 de l'article 25~~, cette dernière~~***. Cette*** demande ***peut être formulée dès qu'il est probable que la personne sera considérée comme résidente de chacun des États contractants au titre du paragraphe 1. En raison de l'obligation de notification prévue par le paragraphe 1 de l'article 25***, ***elle*** doit être adressée ***en tout état de cause*** dans les trois ans suivant la première notification à cette personne ***de mesures d'imposition prises par un État ou les deux, indiquant que les allégements ou exemptions ont été refusés à cette personne en raison de son statut de double résidence, sans que les autorités compétentes aient pris la peine au préalable de déterminer un État de résidence unique selon le paragraphe 3. Les autorités compétentes auxquelles est adressée une demande de détermination de résidence en vertu du paragraphe 3 doivent la traiter rapidement et transmettre leur réponse au contribuable le plus tôt possible.***

24.3 Parce que les éléments sur lesquels la décision sera fondée peuvent évoluer avec le temps, les autorités compétentes statuant en vertu des dispositions de cet article devraient préciser à quelle période se rapporte leur décision.

24.4 La dernière phrase du paragraphe 3 dispose qu'en l'absence d'un accord entre les autorités compétentes, la personne ayant une double résidence ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes. Toutefois, cela n'empêchera pas que le contribuable soit considéré comme résident de chacun des États contractants à des fins autres que l'octroi des allègements ou exonérations prévus par la Convention à cette personne. Cela signifie, par exemple, que la condition prévue à l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 15 ne sera pas satisfaite s'agissant d'un salarié de cette personne qui est résident de l'un des États contractants et qui exerce un emploi dans l'autre État. De même, si une personne est une société, elle sera considérée comme résidente de chacun des États aux fins de l'application de l'article 10 aux dividendes qu'elle versera.

24.5 Certains États estiment cependant qu'il est préférable de traiter les cas de double résidence des personnes autres que les personnes physiques en appliquant la règle fondée sur le « siège de direction effective » qui était incluse dans la Convention avant 2017. Ces États considèrent en outre que cette règle peut être interprétée d'une manière permettant de prévenir les abus. Les États qui partagent ce point de vue et s'accordent sur la manière dont la notion de « siège de direction effective » doit être interprétée sont libres de faire figurer dans leurs conventions bilatérales la version suivante du paragraphe 3 :

> ***Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où son siège de direction effective est situé.***

57. Remplacer le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit:

25. ~~En ce qui concerne les paragraphes 24 et 24.1, l'*Italie* considère que le lieu où se déroule l'activité principale et essentielle de l'entité doit aussi être prise en compte pour déterminer son siège de direction effective.~~***Le Chili souhaite préciser le fait que, s'agissant du paragraphe 8.12, des entités qui ne sont pas considérées comme des résidents peuvent aussi inclure des fonds de pension, à moins d'être expressément couverts par la convention.***

58. Supprimer les paragraphes 26.1 à 26.4 suivants des Commentaires sur l'article 4 et le titre qui suit ces paragraphes :

~~26.1 Le *Mexique* n'adhère pas au principe général exposé au paragraphe 8.8 des Commentaires selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société.~~

~~26.2 [Supprimé]~~

~~26.3 La *France* considère que la définition du siège de direction effective figurant au paragraphe 24 et selon laquelle « le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble » correspond d'ordinaire au lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple un conseil d'administration ou un directoire) prend ses décisions. Il s'agit du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de l'entité.~~

~~26.4 En ce qui concerne le paragraphe 24, la *Hongrie* considère que pour déterminer où est situé le siège de direction effective, l'on doit tenir compte non seulement du lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble, mais également du lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leurs activités ainsi que du lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de l'entreprise.~~

~~Réserves sur l'article~~

59. Ajouter le nouveau paragraphe 27 et le titre suivant aux Commentaires sur l'article 4 :

27. La Hongrie ne souscrit pas pleinement à l'interprétation du paragraphe 19 des Commentaires concernant l'expression « séjourne de façon habituelle ». La Hongrie considère qu'au cours de l'examen du lieu de séjour habituel d'une personne, il faut donner la priorité à la comparaison du nombre de jours de présence dans chaque État au cours d'une période donnée.

Réserves sur l'article

60. Remplacer le paragraphe 30 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

30. ~~La *Turquie* se réserve le droit d'utiliser le critère de « siège enregistré » (siège légal) aussi bien que le critère de « siège de direction effective » pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui réside dans les deux États contractants en vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article.~~***La France se réserve le droit de ne pas inclure les fonds de pension au***

paragraphe 1 et de les traiter ainsi comme les autres entités qui ne remplissent pas les conditions relatives à la résidence.

61. Remplacer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

32. ~~[Supprimé]~~***Le Portugal et la Suède se réservent le droit de ne pas inclure l'expression « ainsi qu'à un fonds de pension reconnu de cet État » au paragraphe 1 et de traiter les fonds de pension conformément à la définition générale d'un « résident » ou au moyen de dispositions spéciales négociées bilatéralement.***

62. Remplacer le paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

34. L'*Estonie* ***et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit d'inclure le lieu d'enregistrement ou critère similaire dans le paragraphe 1.

63. Ajouter le nouveau paragraphe 35 suivant aux Commentaires sur l'article 4 :

35. Le Japon se réserve le droit d'omettre la phrase « sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants » au paragraphe 3.

Article 5

64. Remplacer les paragraphes 1 à 42.48 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 5
CONCERNANT LA DÉFINITION DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE

1. La notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un État contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant. En vertu de l'article 7, un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier État.

2.~~1.1~~ Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, soit l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à ce qui constituait précédemment une base fixe.

3. En 2017, un certain nombre de modifications ont été apportées à ces Commentaires. Certaines de ces modifications avaient pour objet de clarifier l'interprétation de l'article et il convient, à ce titre, de les prendre en considération aux fins de l'interprétation et de l'application des conventions conclues avant leur adoption car elles correspondent à un consensus entre les pays Membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner

des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques (voir le paragraphe 35 de l'Introduction).

4. Les modifications à ces Commentaires liées à l'ajout du paragraphe 4.1 et à la modification des paragraphes 4, 5 et 6 de l'article qui ont été effectuées à la suite de l'adoption du Rapport sur l'Action 7 du Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 n'ont toutefois qu'un caractère prospectif et, comme telles, n'affectent pas l'interprétation des dispositions antérieures du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et des conventions qui reprennent ces dispositions, en particulier en ce qui concerne l'interprétation des paragraphes 4 et 5 de l'article 5 tels qu'ils étaient formulés avant ces modifications (voir le paragraphe 4 du Rapport).

5. Dans de nombreux États, une entreprise étrangère peut être autorisée ou obligée à s'inscrire aux fins d'une taxe sur la valeur ajoutée ou d'une taxe sur les produits et services (TVA/TPS) indépendamment du fait qu'elle dispose dans cet État d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle elle exerce tout ou partie de son activité ou du fait qu'elle soit considérée comme ayant un établissement stable dans cet État en vertu du paragraphe 5 de l'article 5. Cependant, le traitement en vertu de la TVA/ TPS n'est pas en lui-même pertinent aux fins de l'interprétation et de l'application de la définition d'établissement stable dans la Convention ; lors de l'application de cette définition, il ne faut donc tirer aucune conclusion à partir de la façon dont une entreprise étrangère est traitée pour les fins de la TVA/TPS et ce, malgré le fait qu'une entreprise étrangère soit enregistrée pour le fins de la TVA/TPS.[1]

---

1 Voir le paragraphe 337 du Rapport sur l'Action 1 du Projet BEPS (« … il convient de souligner, à propos de la simplification des formalités d'enregistrement à la TVA, que celles-ci doivent être accomplies indépendamment du fait qu'une entreprise dispose ou non d'un établissement stable (ES) aux fins de l'impôt sur les bénéfices. »), OCDE (2017), Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr***. Cf. la note de bas de page n°24 des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS (« Aux fins des présents Principes directeurs, on suppose que l'établissement comporte une installation fixe d'affaires ayant un niveau d'infrastructure suffisant en termes de personnel, de systèmes et d'actifs pour recevoir et/ou effectuer des prestations. L'identification à la TVA n'est pas en soi constitutive d'un établissement aux fins des présents Principes directeurs. Les pays sont encouragés à communiquer sur la manière dont un « établissement » est défini dans leur législation sur la TVA. »), OCDE (2017), Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr.***

Paragraphe 1

6~~2~~. Le paragraphe 1 donne de l'expression « établissement stable » une définition générale qui dégage les caractéristiques essentielles d'un tel établissement aux fins de la Convention, c'est-à-dire un « situs » distinct, une « installation fixe d'affaires ». Aux termes du paragraphe, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Cette définition comporte donc les critères suivants :

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

– cette installation d'affaires doit être « fixe », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence ;

– l'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires ; ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe.

7~~3~~. Peut-être pourrait-on soutenir qu'il eût été opportun de mentionner également dans la définition générale l'autre élément caractéristique de l'établissement stable auquel on a parfois attaché une certaine importance dans le passé, à savoir que l'établissement doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribuer aux bénéfices de l'entreprise. Ce point de vue n'a pas été retenu dans la présente définition. Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas nécessairement que, du fait que dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un « caractère productif », on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier (cf. Commentaires sur le paragraphe 4).

8. Il est également important de noter que les modalités d'exercice de l'activité évoluent au fil des années de sorte que les faits et le dispositif prévalant à un moment donné peuvent ne plus prévaloir après une évolution dans les modalités d'exercice de l'activité d'une entreprise dans un État donné. À l'évidence, l'existence d'un établissement stable dans un État pendant une période donnée doit être établie en se fondant sur les circonstances prévalant pendant cette période, et non sur celles prévalant pendant une période passée ou future, notamment une période antérieure à l'adoption de nouveaux dispositifs ayant modifié les modalités d'exercice de l'activité.

9. En outre, l'existence, dans l'autre État contractant, d'un établissement stable d'une entreprise d'un État contractant doit être établie indépendamment de la détermination des dispositions de la Convention s'appliquant aux bénéfices tirés par l'entreprise. Par exemple, une ferme ou un bureau de location d'appartements situé dans un État contractant et exploité par un résident de l'autre État contractant peut constituer un établissement stable indépendamment du fait que les bénéfices attribuables à cet établissement stable constituent des revenus tirés de biens immobiliers visés par l'article 6 ; si l'existence d'un établissement stable peut dans de tels cas ne pas être pertinente aux fins de l'application de l'article 6, elle demeure pertinente aux fins de l'application d'autres dispositions telles que celles des paragraphes 4 et 5 de l'article 11, de l'alinéa c) du paragraphe 2 de l'article 15 et du paragraphe 3 de l'article 24.

10~~4~~. L'expression « installation d'affaires » couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsque aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement. Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une autre manière à sa disposition. Ainsi, l'installation d'affaires peut être constituée par une place sur un marché, ou par un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane (par exemple pour l'entreposage de marchandises taxables). L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par

exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise.

11. ~~4.1~~ Comme il a été noté précédemment, le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

12. ~~4.2~~ Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. ***Le fait qu'un emplacement puisse être considéré comme étant à la disposition d'une entreprise de telle manière qu'il puisse constituer une « installation d'affaires par l'intermédiaire de laquelle [cette] entreprise exerce tout ou partie de son activité » dépendra du pouvoir effectif, reconnu à l'entreprise, d'utiliser cet emplacement ainsi que de la mesure dans laquelle elle y est présente et des activités qu'elle y exerce. Les exemples suivants sont présentés à titre illustratif. Lorsqu'une entreprise est légalement autorisée à utiliser un emplacement particulier qui est uniquement affecté à l'exercice de ses propres activités (autrement dit lorsqu'elle a légalement la jouissance de cet emplacement), l'emplacement est manifestement mis à sa disposition. Il en sera également ainsi lorsqu'une entreprise est autorisée à utiliser un emplacement spécifique appartenant à une autre entreprise ou utilisé par plusieurs entreprises et exerce son activité à cet emplacement de manière continue pendant une durée prolongée. Tel ne sera pas le cas en revanche lorsque la présence de l'entreprise à l'emplacement considéré est si discontinue ou occasionnelle que l'emplacement ne peut pas être considéré comme une installation d'affaires de l'entreprise (notamment lorsque les salariés d'une entreprise ont accès aux locaux d'entreprises associées dans lesquels ils se rendent souvent, sans toutefois y travailler pendant une certaine durée). Lorsqu'une entreprise n'est pas autorisée à être présente sur un emplacement et, de fait, n'utilise pas cet emplacement, l'emplacement n'est manifestement pas mis à sa disposition ; on ne peut donc pas considérer, par exemple, qu'une usine qui est détenue et utilisée exclusivement par un fournisseur ou un sous-traitant est mise à la disposition d'une entreprise recevant les marchandises produites dans cette usine simplement parce que toutes les marchandises seront utilisées dans le cadre de l'activité de l'entreprise (voir également les paragraphes 65, 66 and 121 ci-après). Il importe en outre de rappeler que même si un emplacement est une installation d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce pour partie son activité, cet emplacement ne sera pas considéré comme un établissement stable si le paragraphe 4 s'applique aux activités exercées cet emplacement.*** [*la suite du paragraphe 4.2 existant est transférée aux nouveaux paragraphes 13 et 14*]

13. Ces principes sont illustrés par les exemples ***supplémentaires*** qui suivent dans lesquels des représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise.

14. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation ~~fixe~~ d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 peut s'appliquer pour conclure à l'existence d'un établissement stable présumé).

15.~~4.3~~ Le deuxième exemple est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau mis à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur en autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps assez longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes ~~6 à 6.3~~***28 à 34***) et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article.

16.~~4.4~~ Le troisième exemple est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise.

17.~~4.5~~ Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) permet de conclure à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

18. Même si l'activité d'une entreprise peut être exercée pour partie dans des locaux tels qu'un bureau situé au domicile d'une personne, ceci ne devrait pas conduire automatiquement à la conclusion que ces locaux sont mis à la disposition de l'entreprise simplement parce qu'ils sont utilisés par une personne (notamment un salarié) qui travaille pour cette entreprise. Le fait qu'un bureau à domicile constitue un endroit mis à la disposition de l'entreprise sera établi en fonction des faits et des circonstances spécifiques à chaque situation. Dans de nombreux cas, l'exercice d'une activité au domicile d'une personne (notamment d'un salarié) aura un caractère si discontinue ou occasionnel que le domicile ne sera pas considéré comme un endroit mis à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 12 précédent). Néanmoins, lorsqu'un bureau à domicile est utilisé de manière continue pour l'exercice d'une activité d'entreprise et qu'il est clair, au vu des faits et des circonstances, que l'entreprise a obligé la personne à utiliser les locaux concernés pour l'exercice d'une activité de l'entreprise (notamment en ne fournissant pas de bureau à un salarié alors que la nature même de l'emploi l'exige clairement), le bureau à domicile peut être considéré comme étant mis à la disposition de l'entreprise.

19. Un exemple parlant est celui d'une consultante non résidente qui est présente pendant une certaine durée dans un État donné où elle exerce la majeure partie des activités d'entreprise de sa propre entreprise de conseil depuis un bureau installé à son domicile dans cet État ; dans ce cas, le bureau à domicile constitue un endroit mis à la disposition de l'entreprise. Néanmoins, lorsqu'un travailleur transfrontalier exécute la majeure partie de ces tâches à partir de son domicile situé dans un État, et non à partir du bureau mis à sa disposition dans l'autre État, il conviendrait de ne pas considérer que son domicile est mis à la disposition de l'entreprise dans la mesure où ce n'est pas l'entreprise qui a exigé que le domicile soit utilisé pour l'exercice de ses activités. Il convient cependant de noter que, sachant que la grande majorité des salariés résident dans un État où leur employeur dispose d'une ou de plusieurs installations d'affaires auxquelles ils rendent compte, la question de savoir si un bureau à domicile constitue, ou non, un endroit mis à la disposition d'une entreprise se posera rarement dans la pratique. Par ailleurs, les activités exercées depuis un bureau à domicile n'auront souvent qu'un caractère auxiliaire et tomberont donc sous le coup de l'exception prévue au paragraphe 4.

20.~~4.6~~ L'expression « par l'intermédiaire de » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation dans laquelle des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, par exemple, une entreprise en train de paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

21~~5~~. D'après la définition, l'installation d'affaires doit être « fixe ». Ainsi, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un État contractant opère dans l'autre État contractant importe peu si ses opérations n'ont pas lieu en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier (cf. toutefois le paragraphe ~~20~~***57*** ci-après).

22.~~5.1~~ Lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise a, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes ~~18 et 20~~***51 et 57*** ci-dessous, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités.

23.~~5.2~~ On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré comme une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties de laquelle ou duquel un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

24.~~5.3~~ En revanche, lorsqu'il n'existe pas de cohérence commerciale, le fait que des activités aient lieu dans une zone géographique limitée ne doit pas conduire à considérer cette zone comme une installation fixe d'affaires. Par exemple, lorsqu'un peintre en bâtiment travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un certain nombre de clients distincts dans un grand immeuble de bureaux, on ne peut considérer que les travaux exécutés dans cet immeuble constituent un seul et même projet, et cet immeuble ne saurait être considéré comme une installation d'affaires distincte aux fins de ces travaux. En revanche, dans l'exemple différent d'un peintre qui, aux termes d'un contrat unique, exécute des travaux dans l'ensemble d'un immeuble pour un client unique, on peut considérer que cet immeuble constitue une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux car il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

25.~~5.4~~ A l'inverse, il arrive qu'une zone où sont réalisées des activités dans le cadre d'un projet unique, et qui constitue un tout cohérent sur le plan commercial, n'ait pas la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Par exemple, si un consultant officie dans différentes agences implantées à des endroits différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés d'une banque, il convient de traiter chaque agence séparément. En revanche, si le consultant se déplace d'un bureau à un autre au sein d'une même

agence, on considère qu'il demeure dans la même installation d'affaires. L'agence unique possède une cohérence géographique, élément qui n'existe pas si le consultant se déplace dans différentes agences géographiquement distinctes.

26. Un navire qui navigue dans les eaux internationales ou dans un ou plusieurs États n'est pas fixe et, dès lors, ne constitue pas une installation fixe d'affaires (sauf si l'exploitation du navire est restreinte à une zone particulière présentant une cohérence commerciale et géographique). Les activités exercées à bord d'un tel navire, comme l'exploitation d'un magasin ou d'un restaurant, doivent être traitées de la même manière aux fins de déterminer si le paragraphe 1 s'applique (le paragraphe 5 pourrait toutefois s'appliquer à certaines de ces activités, notamment lorsque des contrats sont conclus quand ces magasins ou restaurants sont exploités dans un État).

27.~~5.5~~ Clairement, on ne peut considérer qu'un établissement stable est situé dans un État contractant que si l'installation d'affaires concernée est située sur le territoire de cet État. La question de savoir si un satellite en orbite géostationnaire pourrait constituer un établissement stable pour l'exploitant est en partie liée à celle de l'étendue du territoire d'un État dans l'espace. Aucun pays membre n'accepterait que l'emplacement de ces satellites puisse se trouver sur le territoire d'un État contractant en vertu des règles de droit international applicable et puisse dès lors être considéré comme un établissement stable situé sur ce territoire. En outre, la zone précise à l'intérieur de laquelle les signaux envoyés par un satellite peuvent être reçus (correspondant à l'« empreinte » du satellite) ne peut être considérée comme étant mise à la disposition de l'exploitant du satellite de sorte qu'elle devienne une installation d'affaires de l'exploitant du satellite.

28~~6~~. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève. Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays Membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). *[la suite du paragraphe est transférée aux nouveaux paragraphes 29 à 31]*

29. L'une des exceptions à cette ***pratique générale*** ~~règle~~ est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Cette ***exception est illustrée par l'exemple suivant. Une entreprise de l'État R exerce des activités de forage dans une zone reculée de l'Arctique dans l'État S. Les conditions saisonnières qui prévalent dans cette zone empêchent que ces activités soient poursuivies pendant plus de trois mois par an, mais elles doivent s'étaler sur cinq ans. Dans ce cas, compte tenu de la nature des activités conduites dans la zone concernée, on pourrait considérer que le critère de durée applicable pour établir l'existence d'un établissement stable est satisfait en raison du caractère récurrent de l'activité et indépendamment du fait que toute présence continue dure moins de six mois ; le critère de durée pourrait également être satisfait dans le cas de périodes plus courtes à caractère récurrent imposées par la spécificité des activités concernées.***

30. Une autre exception à cette pratique ***générale*** est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. ***Cette exception est illustrée par l'exemple suivant. Une résidente de l'État R a appris qu'un documentaire serait prochainement tourné pour la télévision dans un village reculé de l'État S où ses parents possèdent encore une grande maison. Le documentaire nécessitera la présence d'un certain nombre d'acteurs et de techniciens dans le village pendant une période de quatre mois. Cette personne s'entend par contrat avec le producteur du documentaire pour fournir des services de restauration aux acteurs et aux techniciens pendant ces quatre mois et, aux termes du contrat, elle fait de la maison de ses parents une cafétéria qu'elle exploite en tant qu'unique propriétaire pendant la période concernée. Ce sont là les seules activités commerciales qu'elle exerce et l'entreprise cesse d'exister à l'issue de la période de tournage ; la cafétéria sera donc l'unique emplacement où l'entreprise exercera l'intégralité de ses activités. Dans ce cas, on pourrait considérer que le critère de durée applicable pour établir l'existence d'un établissement stable est satisfait dès lors que le restaurant est exploité pendant toute la durée de l'existence de l'entreprise. La situation serait différente en revanche si une société résidente de l'État R exploitant plusieurs établissements de restauration dans l'État R exploitait une cafétéria dans l'État S pendant les quatre mois nécessaires à la production d'un documentaire. Dans ce cas, l'activité de la société, exercée de manière permanente dans l'État R, n'est que temporairement exercée dans l'État S.***

31. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte de***s*** ~~***ces***~~ pratiques ***citées aux paragraphes 28 à 30*** lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

32.~~6.1~~ Comme l'indiquent les paragraphes ~~11 et 19~~***44 et 55***, les interruptions temporaires des activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement stable. De même, comme on l'a vu au paragraphe 6, lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, il n'y a pas lieu de considérer que cette installation d'affaires a un caractère purement temporaire.

33.~~6.2~~ Par ailleurs, on peut rencontrer des cas où une installation d'affaires donnée sert durant de très courtes périodes à un certain nombre d'activités analogues exercées par la même personne ou par des personnes liées en vue d'éviter que l'on considère que cette installation n'est pas utilisée à des fins purement temporaires par chacune de ces activités. Les remarques d***es***~~u~~ paragraphe***s*** ~~18~~***52 et 53*** sur l'~~invocation~~***application*** abusive du seuil des 12 mois prévu au paragraphe 3 doivent s'appliquer de la même façon à de tels cas.

34.~~6.3~~ Si une installation d'affaires qui au départ devait servir pendant une période si courte qu'elle n'aurait pas constitué un établissement stable est en réalité utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc — rétrospectivement — un établissement stable. Une installation d'affaires peut aussi constituer d'emblée un établissement stable même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période, si par suite de circonstances spéciales, elle est liquidée prématurément (décès du contribuable, échec de l'investissement).

35~~7~~. Pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe ~~3~~***7*** ci-dessus, il n'est pas nécessaire que les activités aient un caractère productif. De

plus, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière.

36~~8~~. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilise une installation fixe d'affaires dans l'autre État contractant pour louer ou donner à bail à des tiers des biens corporels tels qu'installations, équipement industriel, commercial ou scientifique (ICS), immeubles ou des biens incorporels tels que brevets, procédés de fabrication et autres, cette activité conférera en général à l'installation d'affaires le caractère d'un établissement stable. Il en sera de même si des capitaux sont mis à disposition par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Si une entreprise d'un État loue ou donne à bail des installations, de l'équipement ICS, des immeubles ou des biens incorporels à une entreprise de l'autre État sans disposer pour cette activité de location d'une installation fixe d'affaires dans l'autre État, les installations, l'équipement ICS, les immeubles ou les biens incorporels donnés à bail ne constitueront pas par eux-mêmes un établissement stable du bailleur à condition que le contrat se limite à la simple location de l'équipement ICS, etc. Il en sera encore de même dans le cas où, par exemple, le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement, à condition que le personnel ne soit responsable que du fonctionnement ou de l'entretien de l'équipement ICS sous la direction, la responsabilité et le contrôle du preneur. Si la responsabilité du personnel est plus étendue, par exemple s'il participe aux décisions concernant le travail pour lequel est utilisé l'équipement ou s'il fait fonctionner, surveille ou entretient l'équipement sous la responsabilité et le contrôle du bailleur, l'activité du bailleur peut dépasser le simple louage d'équipement ICS et peut constituer une activité d'entreprise. Dans ce cas, on pourra considérer qu'un établissement stable existe si le critère de permanence est rempli. Lorsque ces activités sont liées à celles qui sont énumérées au paragraphe 3, ou ont un caractère analogue, il est fait application du délai de douze mois. Dans les autres cas, la décision doit être prise en fonction des circonstances.

37~~9~~. La location de conteneurs constitue un cas particulier de location d'équipement industriel ou commercial, qui présente cependant des caractéristiques propres. Les conditions dans lesquelles les entreprises de location de conteneurs devraient être considérées comme ayant un établissement stable dans les États où elles exercent leurs activités sont plus amplement examinées dans un rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs ».[1]

38.~~9.1~~ Un autre exemple où on ne peut considérer qu'une entreprise exerce ses activités en partie ou en totalité par l'intermédiaire d'une installation d'affaires est celui d'un opérateur de télécommunications d'un État contractant qui conclut un accord d'« itinérance » avec un opérateur étranger afin d'autoriser ses usagers à se connecter au réseau de télécommunications de cet opérateur étranger. Aux termes d'un tel accord, un usager qui se trouve en dehors de la zone de couverture géographique de son réseau d'origine peut automatiquement effectuer et recevoir des appels locaux, envoyer et recevoir des données ou accéder à d'autres services en utilisant le réseau étranger. L'opérateur du réseau étranger facture alors la prestation à l'opérateur du réseau d'origine de l'utilisateur. Aux termes d'un accord d'itinérance classique, l'opérateur du réseau d'origine transfère simplement les appels vers le réseau de l'opérateur étranger et n'exploite pas ce réseau, pas plus qu'il n'y a physiquement accès. C'est pourquoi tout emplacement où le réseau étranger est situé ne peut être considéré comme étant mis à la disposition de l'opérateur du réseau d'origine et ne peut donc constituer un établissement stable de cet opérateur.

39~~10~~. ***Il existe différentes manières, pour une entreprise, d'exercer son activité. Dans la plupart des cas, l'***activité de l'entreprise est exercée ~~principalement~~ par l'entrepreneur ou par des personnes

1 Ce rapport est reproduit à la page R(3)-1 du volume II.

qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même (voir ***le*** paragraphe ***100***~~35~~ ci-dessous). *[la suite du paragraphe 10 existant est transférée au nouveau paragraphe 41]* ***Comme expliqué au paragraphe 8.11 des Commentaires sur l'article 15, il peut cependant exister des situations où des individus qui sont formellement salariés d'une entreprise exercent en réalité l'activité d'une autre entreprise et où, en conséquence, on ne devrait pas considérer que la première entreprise exerce sa propre activité d'entreprise à l'endroit où les individus concernés exécutent le travail. Au sein d'un groupe multinational, il est relativement courant que les salariés d'une société soient temporairement détachés auprès d'une autre société du groupe et exercent des activités d'entreprise qui relèvent manifestement de l'activité d'entreprise de cette autre société. En pareil cas, des raisons administratives (notamment la nécessité de conserver les droits d'ancienneté et les droits à la retraite) empêchent souvent de modifier le contrat de travail. L'analyse présentée aux paragraphes 8.13 à 8.15 des Commentaires sur l'article 15 sera pertinente aux fins d'établir la distinction entre ces cas et d'autres cas où les salariés d'une entreprise étrangère se livrent à des activités relevant des propres activités de cette entreprise.***

40. Une entreprise peut également exercer son activité par l'intermédiaire de sous-traitants, agissant seuls ou en collaboration avec des salariés de l'entreprise. Dans ce cas, l'existence d'un établissement stable ne sera établie pour l'entreprise que si les autres conditions prévues à l'article 5 sont réunies (ce qui ne permet toutefois pas de répondre à la question distincte du montant des bénéfices attribuable à cet établissement stable). Dans le contexte du paragraphe 1, pour que l'existence d'un établissement stable soit établie dans ces circonstances, il faudra que les sous-traitants exécutent un travail pour l'entreprise en un lieu constituant une installation fixe d'affaires mise à la disposition de l'entreprise. Quant à savoir si une installation fixe d'affaires où les sous-traitants exécutent le travail d'une entreprise est mise à la disposition de cette entreprise, la question sera tranchée conformément aux orientations définies au paragraphe 12 ; en l'absence de salariés de l'entreprise cependant, il sera nécessaire de démontrer que cette installation est mise à la disposition de l'entreprise en se fondant sur d'autres facteurs attestant que l'entreprise a manifestement la capacité effective d'utiliser cet endroit, notamment parce qu'elle en est propriétaire, ou en a légalement la jouissance, et en contrôle l'accès et l'utilisation. On trouve au paragraphe 54 une illustration d'une telle situation dans le cas d'un chantier de construction ; cette situation pourrait également se produire dans d'autres circonstances. Tel serait par exemple le cas lorsqu'une entreprise qui détient un petit hôtel dont elle loue les chambres via internet sous-traite l'exploitation sur place de l'hôtel à une société qu'elle rémunère sur la base des coûts majorés.

41. ~~Mais~~ Il peut ***en outre*** ~~néanmoins~~ y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité commerciale en dehors du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise.

42. Il s'ensuit de la définition de l'expression « entreprise d'un État contractant » figurant à l'article 3 que cette expression, telle qu'utilisée à l'article 7, ainsi que le terme« entreprise » utilisé à l'article 5, fait référence à toute forme d'entreprise exploitée par un résident d'un État contractant, que celle-ci soit légalement constituée en société, qu'elle prenne la forme d'une société de personnes, d'une entreprise individuelle ou toute autre forme juridique. Il arrive que différentes entreprises collaborent sur un même projet et la réponse à la question de savoir si leur collaboration constitue une entreprise distincte (prenant notamment la forme d'une société de personnes) dépend des faits et de la législation nationale de chaque État. Clairement, si deux personnes exploitant chacune une entreprise distincte décident de former une société dont elles sont actionnaires, cette société constitue une personne morale exploitant ce qui devient dès lors une entreprise distincte. Il arrive souvent cependant que des entreprises différentes se mettent simplement d'accord pour exécuter chacune un volet séparé du même projet et que ces entreprises n'exercent pas conjointement des activités d'entreprise, qu'elles ne partagent pas les bénéfices tirés de ces activités et ne soient pas responsables de leurs activités respectives liées au projet bien qu'elles puissent partager le résultat global du projet ou la rémunération perçue au titre des activités exercées dans le contexte du projet. En pareil cas, il sera difficile de considérer qu'une entreprise distincte a été constituée. Même si dans de nombreux pays, un tel dispositif serait qualifié de « coentreprise », le sens donné à ce terme dépend de la législation nationale, et il est donc possible que, dans certains pays, le terme « coentreprise » renvoie à une entreprise distincte.

43. Dans le cas d'une entreprise prenant la forme d'une société de personnes transparente fiscalement, l'entreprise est exploitée par chacun des associés et, au regard des parts des bénéfices leur revenant respectivement, constitue donc une entreprise de chacun des États contractants dont un associé est un résident. Si cette société de personnes dispose d'un établissement stable dans un État contractant, la part des bénéfices de chaque associé attribuable à l'établissement stable constituera donc, aux fins de l'article 7, un bénéfice tiré d'une entreprise de l'État contractant dont cet associé est un résident (voir également paragraphe 56 ci-après).

44~~11~~. Un établissement stable commence à exister dès que l'entreprise commence à exercer ses activités par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. C'est le cas dès que l'entreprise prépare, dans l'installation, les activités auxquelles l'installation servira en permanence. La période pendant laquelle l'installation fixe d'affaires elle-même est mise en place par l'entreprise ne doit pas entrer en ligne de compte, à condition que cette activité diffère sensiblement de celle à laquelle l'installation doit servir en permanence. L'établissement stable cesse d'exister avec l'aliénation de l'installation fixe d'affaires ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire, c'est-à-dire lorsque toutes les opérations et mesures liées aux anciennes activités de l'établissement stable sont terminées (liquidation des opérations commerciales courantes, entretien et réparation des installations). Toutefois, une interruption temporaire des opérations ne saurait être assimilée à une fermeture. Si l'installation fixe d'affaires est donnée à bail à une autre entreprise, habituellement elle servira seulement aux activités de cette entreprise et non plus à celles du bailleur ; en règle générale, l'établissement stable du bailleur cesse d'exister, sauf s'il continue d'exercer des activités commerciales propres par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires.

Paragraphe 2

45~~12~~. Ce paragraphe contient une liste, nullement limitative, d'exemples ***d'installations d'affaires*** qui peuvent être chacun considérées comme constituant ~~prima facie~~ un établissement stable ***aux termes du paragraphe 1 sous réserve que elles répondent aux conditions énoncées dans ce paragraphe***. Ces exemples devant être ***envisagés dans le contexte*** ~~considérés en fonction~~ de la

définition générale donnée au paragraphe 1, ~~on suppose que les États contractants interprètent~~ les termes énumérés : « siège de direction », « succursale », « bureau », etc., ***doivent être interprétés*** de telle sorte que ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1 ***et ne sont pas des installations d'affaires auxquelles le paragraphe 4 s'applique***.

46~~13~~. L'expression « siège de direction » a été mentionnée séparément car ce n'est pas nécessairement un « bureau ». Toutefois, si la législation des deux États contractants ne distingue pas la notion de « siège de direction » de celle de « bureau », l'expression « siège de direction » peut être omise dans leur convention bilatérale.

47~~14~~. L'alinéa *f*) précise que les mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, sont des établissements stables. L'expression « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » doit être interprétée au sens large. Elle inclut par exemple tout lieu d'extraction d'hydrocarbures, sur terre ou en mer.

48~~15~~. L'alinéa *f*) traite de l'extraction de ressources naturelles mais ne mentionne pas la prospection de ces ressources sur terre ou en mer. En conséquence, lorsque les revenus provenant de ces activités sont considérés comme des bénéfices d'entreprise, la question de savoir si ces activités sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable est réglée par le paragraphe 1. Comme, cependant, il n'a pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospection, les États contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider, par exemple, qu'une entreprise d'un État contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situés dans l'autre État contractant :

- n'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre État ; ou
- est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ; ou
- est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre État si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.

Les États contractants peuvent, de plus, convenir de soumettre les revenus de ces activités à toute autre règle.

Paragraphe 3

49~~16~~. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. Cependant, lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable, et il importera de veiller à ce que seuls les bénéfices qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées par ce bureau ou cet

atelier compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés par ce bureau ou cet atelier soient imputés à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéfices qui peuvent être attribués aux fonctions exercées en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions et risques peuvent être effectivement attribués à ce bureau.

50~~17~~. L'expression « chantier de construction ou projet de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « projet de montage » ne se limite pas aux installations liées à un chantier de construction ; elle englobe également l'installation de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales.

51~~18~~. Le critère des douze mois s'applique à chaque chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier. Un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs contrats, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constituera une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes (par exemple, pour une rangée de maisons) *[la suite du paragraphe est transférée au paragraphe 52]*

52. Le seuil de douze mois a pu donner lieu à des abus ; ainsi, il a parfois été constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à douze mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale~~, les pays les plus préoccupés par ces situations pourront y apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales~~. ***ils peuvent également être traités par l'application de la règle anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29, comme le montre l'exemple J au paragraphe 182 des Commentaires relatifs à l'article 29. Certains États peuvent néanmoins souhaiter traiter ces abus de manière spécifique. De plus, les États qui n'incluent pas le paragraphe 9 de l'article 29 dans leurs conventions devraient inclure une disposition supplémentaire traitant la question du fractionnement des contrats. Cette disposition pourrait, par exemple, être formulée comme suit :***

À seule fin de déterminer si la période de douze mois visée au paragraphe 3 a été dépassée, lorsque

a) une entreprise d'un État contractant exerce des activités dans l'autre État contractant à un endroit qui constitue un chantier de construction ou de montage et que ces activités sont exercées pendant une ou plusieurs périodes qui, globalement, excède 30 jours sans excéder douze mois, et

b) des activités connexes sont exercées sur le même chantier de construction ou de montage pendant des périodes différentes de plus de 30 jours chacune par une ou plusieurs entreprises étroitement liées à la première entreprise,

ces périodes différentes sont ajoutées à la période pendant laquelle la première entreprise a effectué des activités sur ce chantier de construction ou de montage.

Le concept d'« entreprises étroitement liées » utilisé dans la disposition qui précède est définie au paragraphe 8 de l'article (voir les paragraphes 119 à 121 ci-dessous).

53. Aux fins de la disposition supplémentaire figurant au paragraphe 52, la détermination du caractère connexe ou non des activités dépendra des faits et circonstances de chaque cas. Les critères qui suivent peuvent être particulièrement pertinents à cet égard :

- ***Les contrats visant les différentes activités ont-ils été conclus par la même personne ou par des personnes liées ?***
- ***La conclusion de contrats supplémentaires avec une personne est-elle la conséquence logique d'un contrat antérieur conclu avec cette personne ou des personnes liées ?***
- ***Les activités auraient-elles fait l'objet d'un contrat unique en l'absence de considérations de planification fiscale ?***
- ***La nature du travail correspondant aux différents contrats est-elle identique ou similaire ?***
- ***Les activités correspondant aux différents contrats sont-elles exercées par les mêmes salariés ?***

54~~19~~. Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité y compris les travaux préparatoires exécutés dans le pays où la construction doit être édifiée, par exemple lorsqu'il installe un bureau d'étude pour la construction. *[les six phrases qui suivent ont été transférées au nouveau paragraphe 55]* Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite ***tout ou*** partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier ***aux fins de l'établissement de l'existence d'un établissement stable de l'entrepreneur général***. ***Dans ce cas, il conviendrait de considérer le chantier comme étant à la disposition de l'entrepreneur général pendant le temps passé sur le chantier par tout sous-traitant lorsque les circonstances donnent à penser que, pendant ce temps, l'entrepreneur général a clairement le chantier à sa disposition en raison de facteurs tels que le fait qu'il en a légalement la jouissance, qu'il en contrôle l'accès et l'utilisation et qu'il assume la responsabilité globale de ce qui se passe à cet endroit pendant la période considérée .*** Le sous-traitant lui-même dispose d'un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de douze mois.

55. *[auparavant inclus dans le paragraphe 19]* En règle générale, ***un chantier de construction*** continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. ***La période pendant laquelle le bâtiment ou les installations sont vérifiés par l'entrepreneur ou le sous-traitant devrait donc être en général incluse dans la durée d'existence du chantier de construction. Dans la pratique, la livraison au client des bâtiments ou installations marquera généralement la fin de la période des travaux, sous réserve que l'entrepreneur et les sous-traitants ne travaillent plus sur le chantier après la livraison aux fins d'achever la construction***. Un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre. Si, par exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'une route le 1er mai, les a arrêtés le 1er novembre à cause des conditions

atmosphériques ou d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1er février de l'année suivante et les terminer le 1er juin, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de treize mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1er mai) et la date à laquelle ils ont été terminés (1er juin de l'année suivante). ***Les travaux entrepris sur un chantier après que les travaux de construction ont été achevés en exécution d'une garantie obligeant une entreprise à réaliser des réparations ne seront normalement pas pris en compte dans le délai initial de construction. Selon les circonstances cependant, il faudra peut-être prendre en compte tous les travaux effectués ultérieurement sur le chantier (y compris les travaux effectués en exécution d'une garantie) pendant une certaine période pour déterminer si ces travaux sont effectués par un établissement stable distinct. Par exemple, lorsqu'après la livraison d'un projet de construction technologiquement avancé, les salariés de l'entrepreneur ou du sous-traitant restent pendant quatre semaines sur le chantier de construction pour former les salariés du propriétaire, les activités de formation ne doivent pas être considérées comme des travaux effectués aux fins de l'achèvement du projet de construction. Les inquiétudes que soulève l'utilisation abusive du fractionnement des contrats aux fins d'éviter la prise en compte, dans le projet de construction initial, de travaux de construction ultérieurs sont traitées au paragraphe 52 précédent.***

56.~~19.1~~ Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des douze mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à douze mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site. ***Supposons par exemple qu'un résident de l'État A et un résident de l'État B soient associés dans une société de personnes établie dans l'État B qui exerce ses activités de construction sur un chantier de construction situé dans l'État C qui dure dix mois. Si la convention fiscale conclue entre les États A et C est identique au Modèle de l'OCDE, le paragraphe 3 de l'article 5 de la convention liant l'État B et l'État C prévoit qu'un chantier de construction ne constitue un établissement stable que s'il dure plus de huit mois. Dans ce cas, le seuil de durée prévu par chaque convention s'appliquera au niveau de la société de personnes, mais seulement au regard de la part des bénéfices couverte par cette convention revenant à chaque associé ; étant donné que les conventions prévoient des seuils de durée différents, l'État C aura le droit d'imposer la part des bénéfices de la société de personnes attribuable à l'associé qui est un résident de l'État B, mais il n'aura pas le droit d'imposer la part attribuable à l'associé qui est un résident de l'État A. Ce constat résulte du fait que si les dispositions du paragraphe 3 de chaque convention sont appliquées au niveau de la même entreprise (à savoir la société de personnes), le résultat diffère selon les parts des bénéfices de la société de personnes en fonction du seuil de durée prévu par la convention applicable à chaque part.***

57~~20~~. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins, périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. De même, lorsque des parties d'une structure importante telle qu'une plate-forme pétrolière sont assemblées en divers endroits d'un pays et transférées-remorquées vers un autre emplacement de ce pays en vue de leur assemblage final, ces opérations s'inscrivent dans un projet unique. Il importe peu dans ce cas que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant 12 mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de 12 mois.

Paragraphe 4

58~~21~~. Ce paragraphe énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 et qui ~~ne constituent pas~~***, lorsqu'elles sont effectuées par l'intermédiaire d'installations fixes d'affaires, ne suffisent pas pour que ces installations constituent*** des établissements stables~~, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires~~. ***La dernière partie du paragraphe prévoit que ces exceptions s'appliquent uniquement si les activités énumérées revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire.*** ~~Toutes ces activités ont pour trait commun d'être en général des opérations préparatoires ou auxiliaires. C'est expressément indiqué pour l'exception mentionnée à~~ ***Étant donné que*** l'alinéa *e)* ***s'applique à toute activité qui n'est pas par ailleurs mentionnée au paragraphe (pour autant que cette activité revête un caractère préparatoire ou auxiliaire), les dispositions du paragraphe*** ~~qui~~ revienn***en***t en fait à restreindre d'une manière générale la portée de ***la définition d'établissement stable*** ~~la règle~~ énoncée au paragraphe 1 et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. ~~Il restreint~~***Ces dispositions restreignent*** dans une large mesure ~~cette~~ la définition ***figurant au paragraphe 1*** et excluent de son champ assez étendu un certain nombre ~~de formes d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'opèrent par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires~~ ***d'installations fixes d'affaires qui, parce que les activités d'entreprise exercées par l'intermédiaire de ces installations revêtent uniquement un caractère préparatoire ou auxiliaire,*** ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices. *[les deux dernières phrases et la dernière partie de la phrase précédente ont été transférées du paragraphe 23 au présent paragraphe]* En outre, l'alinéa *f)* prévoit que le cumul des activités énumérées aux alinéas *a)* à *e)* dans la même installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme constituant un établissement stable, ***sous réserve de la condition, exprimée dans la dernière partie du paragraphe,*** ~~à condition~~ que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État~~,~~ si elle exerce ***uniquement*** ~~dans cet autre État,~~ des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire ***dans cet autre État***. ***Les dispositions du paragraphe 4.1 (voir ci-dessous) complètent ce principe en prévoyant que le caractère préparatoire ou auxiliaire des activités menées dans une installation fixe d'affaires doit être déterminé à la lumière d'autres activités qui constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise et que la même entreprise ou des entreprises étroitement liées exercent dans le même État.***

[le texte du paragraphe 22 actuel a été modifié et transféré aux nouveaux paragraphes 62, 65 et 67]

[le paragraphe 23 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le paragraphe 70 ; des parties du paragraphe 23 actuel ont été transférées aux nouveaux paragraphes 58 et 71]

59~~24~~. Il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Il conviendra d'étudier chaque cas séparément. Une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire ou auxiliaire.

[les deux premières phrases du paragraphe 25 actuel ont été modifiées et transférées au nouveau paragraphe 63 ; la troisième phrase du paragraphe 25 actuel a été supprimée ; les deux dernières phrases du paragraphe 25 actuel ont été modifiées et transférées au nouveau paragraphe 71]

~~26. En outre, l'alinéa *e*) précise bien que les activités de l'installation fixe d'affaires doivent être exercées pour l'entreprise. Une installation fixe d'affaires qui rend des services non seulement à l'entreprise dont elle dépend, mais aussi directement à d'autres entreprises, par exemple, à d'autres sociétés faisant partie du même groupe que la société à laquelle appartient l'installation fixe, ne relèverait pas de l'alinéa e).~~

[le paragraphe 26.1 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 64]

[le paragraphe 27 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 73]

[le paragraphe 27.1 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 74]

[le texte du paragraphe 28 actuel a été modifié et transféré aux nouveaux paragraphes 61 at 75]

[le paragraphe 29 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 76]

[le paragraphe 30 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 77]

60. En règle générale, une activité qui revêt un caractère préparatoire est une activité qui est exercée dans la perspective de l'exercice de ce qui constitue la partie essentielle et notable de l'activité de l'entreprise dans son ensemble. Étant donné qu'une activité préparatoire précède une autre activité, elle sera souvent menée durant une période de temps relativement courte dont la durée sera déterminée par la nature des activités essentielles de l'entreprise. Ce ne sera toutefois pas toujours le cas puisqu'il est possible de mener une activité dans un endroit déterminé pendant une longue période de temps en préparation d'activités qui sont exercées ailleurs. Si, par exemple, une entreprise de construction forme ses travailleurs dans un endroit avant de les envoyer travailler sur des sites situés dans d'autres pays, la formation qui a lieu dans le premier endroit constitue une activité préparatoire pour cette entreprise. D'autre part, une activité qui revêt un caractère auxiliaire correspond généralement à une activité qui supporte, sans en faire partie, l'activité essentielle et notable de l'entreprise dans son ensemble. Il est peu probable qu'une activité qui requiert une part significative des actifs ou des employés de l'entreprise puisse être considérée comme revêtant un caractère auxiliaire.

61. Les alinéas a) à e) visent des activités qui sont effectuées pour l'entreprise elle-même. Il y ***aurait dès lors un*** ~~Il faut toutefois considérer qu'il y a~~ établissement stable si ***ces activités étaient exercées pour le compte d'autres entreprises dans la même installation fixe d'affaires*** ~~l'installation fixe d'affaires qui exerce l'une des activités énumérées au paragraphe 4 les exerçait non seulement pour le compte de l'entreprise à laquelle elle appartient, mais aussi pour le compte d'autres entreprises~~. Si, par exemple, une ~~agence de publicité~~ ***entreprise qui maintient à cet endroit un bureau pour assurer la publicité de ses propres produits ou services*** se livrait aussi à des activités de publicité pour ***le compte*** d'autres entreprise, ~~elle~~ ***ce bureau*** serait considér~~é~~e comme un établissement stable de l'entreprise dont ~~elle~~ ***il*** dépend. *[le texte du paragraphe 61 comprend les deux dernières phrases du paragraphe 28 actuel]*

62. L'alinéa *a)* concerne ~~ne vise que le cas dans lequel une entreprise acquiert l'usage~~ ***une installation fixe d'affaires constituée d'***installations ***utilisées par une entreprise*** pour entreposer, ~~à~~ exposer ou ~~à~~ livrer ses propres marchandises. *[auparavant la première phrase du paragraphe 22 actuel]* ***Le point de savoir si l'activité exercée dans cette installation d'affaires présente ou non***

un caractère préparatoire ou auxiliaire devra être déterminé à la lumière de facteurs incluant l'activité globale de l'entreprise. Si, par exemple, une entreprise de l'État R possède dans l'État S un entrepôt de très grande taille où travaille un nombre important de salariés dans le but principal d'entreposer et de livrer des marchandises que possède l'entreprise et que celle-ci vend en ligne à des clients dans l'État S, le paragraphe 4 ne s'appliquera pas à cet entrepôt puisque les activités d'entreposage et de livraison effectuées par l'intermédiaire de cet entrepôt, qui représente un actif important et nécessite un certain nombre de travailleurs, constituent une partie essentielle des activités de vente et de distribution de l'entreprise et n'ont pas, dès lors, un caractère préparatoire ou auxiliaire. ~~L'alinéa *b)* concerne le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison. L'alinéa *c)* couvre le cas d'un stock de marchandises appartenant à une entreprise qui font l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations, que l'on trouve à l'alinéa *d*), vise entre autres le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureau, on ne fait qu'étendre la notion de « simple achat ».~~ *[le trois phrases supprimées sont les dernières trois phrases du paragraphe 22 actuel]*

63. L'alinéa a) concernerait, par exemple, un entrepôt de douane à atmosphère contrôlée dont un exportateur de fruits d'un État dispose dans un autre État à seule fin d'y entreposer des fruits en atmosphère contrôlée pendant le processus de dédouanement dans cet autre État. Il s'appliquerait aussi à une installation fixe d'affaires dont une entreprise disposerait uniquement pour la livraison de pièces détachées à des clients pour des machines qui leur ont été vendues. ~~Le fait pour une entreprise de disposer,~~ ***Toutefois, le paragraphe 4 ne s'appliquerait pas si une entreprise disposait*** d'une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies ***et, en outre, pour l'entretien ou la réparation de***~~, et où elle entretient ou répare en outre~~ ces machines~~ peut aussi constituer un établissement stable,~~ car ces activités ~~vont~~ ***iraient*** nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a)* ~~du paragraphe 4~~ ***et ne constitueraient pas des activités préparatoires ou auxiliaires puisque ces activités d'après-vente constituent*** ~~exécutent une partie essentielle~~ une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle~~, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire~~ [*les deux phrases précédentes ont été transférées du paragraphe 25 au présent paragraphe*].

64.~~26.1~~ ***Des problèmes peuvent se poser en ce qui concerne l'application de la définition d'établissement stable à*** ~~Autre exemple, celui de~~ des ~~d'~~installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immobiliers aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si ~~le paragraphe 4~~ ***l'alinéa a)*** leur est applicable. Lorsque ces installations servent au transport de biens appartenant à d'autres entreprises, l'alinéa *a)*, qui est limité à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise qui utilise l'installation, n'est pas applicable en ce qui concerne le propriétaire ou l'exploitant de ces installations. L'alinéa *e)* n'est pas non plus applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. Il n'en va cependant pas de même lorsqu'une entreprise détient et exploite un câble ou une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement afin de transporter ses propres produits et que ces opérations de transport sont simplement incidentes à l'activité de cette entreprise, comme dans le cas d'une entreprise dont l'activité consiste à raffiner du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement en vue de transporter son propre pétrole jusqu'à sa raffinerie située

dans un autre pays. Dans un tel cas, l'alinéa *a)* devient applicable. Une ~~autre~~ question ***distincte*** est de savoir si le câble ou la conduite pourrait également constituer un établissement stable pour le client de l'opérateur de ce câble ou conduite, c'est-à-dire pour l'entreprise dont les données, l'électricité ou autres biens sont transmis ou transportés d'un endroit à un autre. Dans un tel cas, cette entreprise obtient uniquement des services de transmission ou de transport et le câble ou la conduite n'est pas à sa disposition. Pour cette raison, le câble ou la conduite ne peut être considéré comme constituant un établissement stable de cette entreprise.

65. L'alinéa *b)* concerne ***le maintien d'un stock de marchandises appartenant à l'entreprise*** ~~le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison~~ .[*la phrase précédente est la deuxième phrase du paragraphe 22 actuel*]. ***Cet alinéa n'est pas pertinent dans les cas où un stock de marchandises appartenant à une entreprise est conservé par une autre personne dans des installations que cette autre personne maintient et où ces installations ne sont pas à la disposition de l'entreprise puisque le lieu où le stock est conservé ne peut pas, par conséquent, être un établissement stable de cette entreprise. Lorsque, par exemple, une société de logistique exploite un entrepôt dans l'État S et y stocke de manière continue des marchandises appartenant à une entreprise de l'État R à laquelle la société de logistique n'est pas étroitement liée, l'entrepôt ne constitue pas une installation fixe d'affaires à la disposition de l'entreprise de l'État R et l'alinéa b) ne s'applique dès lors pas en l'espèce. Toutefois, lorsque cette entreprise bénéficie d'un accès illimité à une partie distincte de l'entrepôt aux fins d'inspection et d'entretien des marchandises qui y sont entreposées, l'alinéa b) est applicable et la question de l'existence d'un établissement stable dépendra du caractère préparatoire ou auxiliaire ou non de cette activité.***

66. Aux fins de l'application des alinéas a) et b), peu importe que le stockage ou la livraison intervienne avant ou après que les marchandises ont été vendues, pourvu que les marchandises appartiennent à l'entreprise lorsqu'elles se trouvent à l'emplacement concerné (par exemple, les alinéas pourraient s'appliquer même si une partie des marchandises qui sont stockées à un emplacement donné a déjà été vendue, dès lors que la propriété de ces marchandises n'est transférée au client qu'au moment de la livraison ou après). Les alinéas a) et b) couvrent également les situations dans lesquelles une installation est utilisée, ou un stock de marchandises est conservé, pour une combinaison d'activités de stockage, d'exposition ou de livraison, puisque les installations servant à la livraison des marchandises seront presque toujours utilisées également pour leur stockage, du moins pour une courte période. Aux fins des alinéas a) à d), le terme « marchandises » désigne des biens matériels et n'englobe pas, par exemple, des biens immobiliers et des données (mais ils s'appliqueraient aux produits matériels qui contiennent des données, tels que des CD ou des DVD).

67. L'alinéa *c)* couvre le cas ~~d'~~ ***où*** un stock de marchandises appartenant à une entreprise qui f***ait***~~ont~~ l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. *[la phrase précédente est la troisième phrase du paragraphe 22 actuel]* ***Comme expliqué au paragraphe précédent, la simple présence de marchandises appartenant à une entreprise ne signifie pas que l'établissement fixe d'affaires où ces marchandises sont entreposées est à la disposition de l'entreprise. Si, par exemple, un stock de marchandises appartenant à RCO, une entreprise de l'État R, est conservé par un façonneur situé dans l'État S aux fins de transformation par ce façonneur, aucun établissement fixe d'affaires n'est à la disposition de RCO et le lieu où le stock est conservé ne peut dès lors être un établissement stable de RCO. Si, toutefois, RCO bénéficie d'un accès illimité à une partie distincte de l'installation du façonneur aux fins d'inspection et d'entretien des marchandises qui y sont entreposées, l'alinéa c) s'appliquera et il sera nécessaire de déterminer si le maintien de ce stock***

de marchandises par RCO constitue une activité préparatoire ou auxiliaire. Ce sera le cas si RCO est un simple distributeur de produits fabriqués par d'autres entreprises car, dans ce cas, le simple maintien d'un stock de produits aux fins de transformation par une autre entreprise ne constituerait pas une partie essentielle et notable de l'activité de RCO prise globalement. Dans un tel cas, sauf si le paragraphe 4.1 s'applique, on considérera qu'en vertu du paragraphe 4, un tel établissement fixe d'affaires qui est à la disposition de l'entreprise de l'État R aux fins de conservation de ses propres marchandises à transformer par le façonneur ne constitue pas un établissement stable.

68. La première partie de l'alinéa d) concerne le cas dans lequel des locaux sont utilisés uniquement pour l'achat de marchandises pour l'entreprise. Puisque cette exception s'applique uniquement si cette activité revêt un caractère préparatoire ou auxiliaire, elle ne s'appliquera généralement pas dans le cas d'un établissement fixe d'affaires utilisé pour l'achat de biens ou de marchandises lorsque l'activité globale de l'entreprise consiste à vendre ces biens et que l'achat est une fonction essentielle de cette activité. Les exemples qui suivent illustrent l'application du paragraphe 4 dans le cas d'installations fixes d'affaires dans lesquelles des activités d'achat ont lieu :

- ***Exemple 1 – RCO est une société résidente de l'État R et un grand acheteur d'un produit agricole particulier produit dans l'État S, produit que RCO vend à partir de l'État R à des distributeurs situés dans différents pays. RCO dispose d'un bureau d'achat dans l'État S. Les employés qui y travaillent sont des acheteurs expérimentés qui ont une connaissance particulière de ce type de produit, qui se rendent chez les producteurs dans l'État S, déterminent le type et la qualité des produits sur la base de normes internationales (un processus complexe qui exige des compétences et des connaissances spéciales) et concluent différents types de contrats (au comptant ou à terme) pour l'acquisition des produits par RCO. Dans cet exemple, bien que l'unique activité exercée par l'intermédiaire du bureau soit l'achat de produits pour RCO, ce qui constitue une activité visée à l'alinéa d), le paragraphe 4 ne s'applique pas et le bureau constitue dès lors un établissement stable du fait que cette fonction d'achat forme une partie essentielle et notable de l'activité globale de RCO.***
- ***Exemple 2 – RCO, une société résidente de l'État R qui exploite un certain nombre de magasins discount, tient un bureau dans l'État S pendant une période de deux ans en vue de prospecter le marché local et d'intervenir auprès du gouvernement en vue d'obtenir des modifications qui permettraient à RCO d'établir des magasins dans l'État S. Pendant cette période, les employés de RCO achètent occasionnellement des fournitures pour leur bureau. Dans cet exemple, le paragraphe 4 s'applique, étant donné que l'alinéa f) s'applique aux activités menées par l'intermédiaire du bureau (puisque les alinéas d) et e) s'appliqueraient aux activités d'achat, de prospection et de lobbying si chacune d'entre elles était l'unique activité exercée au bureau) et que l'activité d'ensemble du bureau revêt un caractère préparatoire.***

69. La deuxième partie de l'alinéa d) concerne un établissement fixe d'affaires utilisé uniquement pour recueillir des informations pour l'entreprise. Une entreprise aura souvent besoin de rassembler des informations avant de décider d'entreprendre des activités essentielles dans un État et de quelle manière celles-ci devraient être exercées. Si l'entreprise rassemble ces informations sans disposer d'un établissement fixe d'affaires dans cet État, l'alinéa d) sera évidemment sans objet. En revanche, si un établissement fixe d'affaires est tenu à cette seule fin, l'alinéa d) s'appliquera et il sera nécessaire de déterminer si la collecte d'informations excède le seuil du caractère préparatoire ou auxiliaire. Si, par exemple, un fonds d'investissement établit un bureau dans un État à seule fin de recueillir des informations sur les possibilités

d'investissement dans cet État, la collecte d'informations par le biais de ce bureau constituera une activité préparatoire. La conclusion serait la même dans le cas d'une compagnie d'assurances qui établit un bureau uniquement pour la collecte d'informations, comme des statistiques, sur les risques sur un marché particulier, et dans le cas d'un bureau de presse établi dans un État dans le seul but de recueillir des informations sur des actualités éventuelles sans se livrer à des activités publicitaires : dans les deux cas, la collecte d'informations sera une activité préparatoire.

70~~23~~. L'alinéa *e)* ***s'applique à*** ~~stipule qu'~~ une installation fixe d'affaires ***tenue dans le seul but d'exercer, pour l'entreprise, toute activité non explicitement énumérée aux alinéas a) à d) ; si cette activité*** ~~par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce uniquement une activité qui~~ a ~~pour elle~~ ***revêt*** un caractère préparatoire ou auxiliaire, ***cette installation d'affaires est considérée ne pas être*** un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération ~~d'exceptions~~ ***d'activités auxquelles le paragraphe peut s'appliquer, les exemples figurant aux alinéas a) à d) étant simplement des exemples courants d'activités couvertes par le paragraphe parce qu'elles ont souvent un caractère préparatoire ou auxiliaire***. ~~De plus, l'alinéa apporte une exception générale à la définition du paragraphe 1~~ *[(la partie suivante du paragraphe a été transférée au paragraphe 58)* ~~*et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. Il restreint dans une large mesure cette définition et exclut de son champ assez étendu un certain nombre de formes d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'opèrent par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices*~~. ~~On peut citer, à titre d'exemple, les installations utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir-faire (*know-how*) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.~~ *[cette dernière phrase a été transférée du paragraphe 23 actuel au paragraphe 71]*

71~~24~~. ~~Il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Il conviendra d'étudier chaque cas séparément. Une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire ou auxiliaire.~~ *[les trois phrases précédentes ont été transférées au paragraphe 59]*. On peut citer, à titre d'exemples d'installations ***d'affaires couvertes par l'alinéa e), les installations fixes d'affaires*** utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir-faire (*know-how*) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire *[cette phrase apparaît actuellement à la fin du paragraphe 23]*. ***Toutefois, le paragraphe 4 ne s'appliquerait pas*** ~~Ce n'est pas le cas si, par exemple,~~ ***si une*** ~~l'~~installation fixe d'affaires ***utilisée pour la fourniture d'informations*** ~~ne~~ fournit non seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. ~~Ce ne serait~~ ***Il ne s'appliquerait*** pas non plus ~~le cas~~ si un établissement de recherche s'occupait de fabrication *[ces deux dernières phrases apparaissent actuellement à la fin du paragraphe 25]*. ***De même,*** ~~L~~lorsqu'~~, par exemple,~~ une entreprise a pour objet de veiller à l'exécution de contrats portant sur des brevets et du *know-how*, l'installation fixe d'affaires de cette entreprise qui exerce cette activité ne peut bénéficier des dispositions ***du paragraphe 4*** ~~de l'alinéa *e)*~~. Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une entreprise ou d'un groupement d'entreprises, ne peut être considérée comme

exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur. Si ***une*** ~~des~~ entreprise~~s~~ ayant des ramifications internationales install~~ent~~ dans ~~des~~ ***un*** État~~s~~ où elle~~s~~ ***a*** ~~ont~~ des filiales, des établissements stables, des représentants ou des licenciés, un bureau dit « de direction », chargé de surveiller et de coordonner tous les services de l'entreprise sis dans la région intéressée, ***l'alinéa e) ne s'appliquera pas à ce « bureau de direction » parce que*** ~~ce bureau de direction sera normalement réputé établissement stable, car il peut être considéré comme un bureau au sens du paragraphe 2. Lorsqu'une importante firme internationale a délégué toutes les fonctions de direction à ses bureaux de direction régionaux, de sorte que le siège central de la firme se borne à exercer une surveillance générale (ce qu'on appelle des entreprises polycentriques), les bureaux de direction régionaux eux-mêmes doivent être considérés comme « un siège de direction » au sens de l'alinéa *a)* du paragraphe 2. L~~la fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'une certaine partie des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens ~~de l'alinéa *e)*~~ du paragraphe 4.

72 ~~25~~. ***De même, lorsqu'une entreprise qui vend des marchandises dans le monde entier ouvre un bureau dans un État et les employés qui travaillent dans ce bureau participent activement à la négociation de parties importantes de contrats concernant la vente des marchandises à des acheteurs situés dans cet État sans habituellement conclure de contrats ou jouer le rôle principal menant à la conclusion de contrats (par exemple, en participant aux décisions qui portent sur le type, la qualité ou la quantité de produits couverts par ces contrats), ces activités constitueront habituellement une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne doivent pas être considérées comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'alinéa e) du paragraphe 4. Si les conditions du paragraphe 1 sont remplies, ce bureau constituera donc un établissement stable.*** ~~Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies, et où elle entretient ou répare en outre ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a)* du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa *e)* ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherche s'occupait de fabrication.~~

73 ~~27~~. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe ~~21~~***58*** ci-dessus, le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Par conséquent, suivant l'alinéa *f)* ~~du paragraphe 4~~, le fait que des activités énumérées aux alinéas *a)* à *e)* ~~du paragraphe 4~~ sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances. ~~Il convient d'interpréter le critère du « caractère préparatoire ou auxiliaire » de la même façon que le critère fixé à l'alinéa *e)* (voir paragraphes 24 et 25 ci-dessus). Les États qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas *a)* et *e)*, sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère du caractère préparatoire ou auxiliaire de cette combinaison, peuvent le faire en supprimant, à l'alinéa *f)*, les mots « à condition » jusqu'à « auxiliaire ».~~

74.~~27.1~~ ***Sauf si les dispositions anti-fragmentation du paragraphe 4.1 sont applicables (voir ci-dessous), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa f)*** ~~à L~~lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires ~~au sens des~~ ***auxquelles les*** alinéas *a)* à *e)* ***s'appliquent***~~, il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f)* à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation,~~ car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. ~~Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.~~

75~~28~~. Les installations fixes d'affaires ~~mentionnées au~~ ***auxquelles s'applique*** le paragraphe 4 ~~ne peuvent être considérées comme~~ ***ne constituent pas*** des établissements stables tant que ~~leurs~~ ***les*** activités ***d'entreprise exercées par l'intermédiaire de ces installations fixes d'affaires se limitent aux activités visées dans ce paragraphe*** ~~présentent le caractère qui permet de supposer que l'installation d'affaires n'est pas un établissement stable~~. Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer ~~les~~ ces ***activités*** ~~commerciales~~ sont conclus par ceux-***là*** mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. ***La conclusion de ces contrats par ces salariés ne constituera pas un établissement stable de l'entreprise selon le***~~Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer les activités commerciales sont conclus par ceux mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. Les salariés des installations d'affaires au sens du paragraphe 4 qui sont autorisés à conclure ces contrats ne peuvent être considérés comme des agents au sens du~~ paragraphe 5 ***pour autant que la conclusion de ces contrats remplisse les conditions énoncées au paragraphe 4 (voir le paragraphe 97 ci-dessous)***. ~~Tel serait le cas d'une installation de recherches~~ ***Un exemple serait le cas d'une installation d'affaires dans laquelle des activités de recherche préparatoires ou auxiliaires sont exercées et*** dont le directeur ~~est habilité à conclure~~ ***conclut*** les contrats nécessaires pour l'***établissement et la*** tenue de ***cette installation d'affaires*** ~~de l'installation et qui exerce ce pouvoir dans le cadre des activités de l'installation institution~~ ***dans le cadre des activités exercées à cet endroit***. ~~Il faut, toutefois, considérer qu'il y a établissement stable si l'installation fixe d'affaires qui exerce l'une des activités énumérées au paragraphe 4 les exerçait non seulement pour le compte de l'entreprise à laquelle elle appartient, mais aussi pour le compte d'autres entreprises. Si, par exemple, une agence de publicité dont dispose une entreprise se livrait aussi à des activités de publicité pour d'autres entreprises, elle serait considérée comme un établissement stable de l'entreprise dont elle dépend.~~

76~~29~~. Si, ***en vertu du paragraphe 4,*** une installation fixe d'affaires ~~au sens du paragraphe 4~~ ne peut être considérée comme un établissement stable, l'exception s'applique de même à l'aliénation de biens mobiliers faisant partie des actifs de l'installation d'affaires lorsque l'entreprise met fin à ses activités ~~dans cette installation~~ ***à cet endroit*** (voir ***le*** paragraphe ~~11~~***44*** ci-dessus et ***le*** paragraphe 2 de l'article 13). ***Lorsque, par exemple, l***~~L~~'exposition de marchandises pendant une foire commerciale ***ou un congrès*** ~~faisant partie des exceptions aux termes~~***est couverte par l'exception*** des alinéas *a)* et *b)*, la vente ~~des~~ ***de ces*** marchandises lorsque prend fin ~~un~~***le*** congrès ou ~~une~~***la*** foire commerciale est couverte par ***l'alinéa e), étant donné que cette vente n'est qu'une activité auxiliaire*** ~~l'exception~~. ~~Celle ci~~***Cette exception*** ne s'applique pas, naturellement, à la vente de marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale.

77~~30~~. ***Lorsque le paragraphe 4 ne s'applique pas parce qu'*** ~~U~~***une*** installation fixe d'affaires utilisée ***par une entreprise*** ~~à la fois~~ pour des activités ***qui sont énumérées au*** ~~entrant au nombre des exceptions~~ (paragraphe ~~4)~~ ***est également utilisée*** ~~et~~ pour d'autres ***activités qui sortent du cadre des activités préparatoires ou auxiliaires***, ***cette installation d'affaires*** sera considérée comme un

établissement stable unique ***de l'entreprise et les bénéfices attribuables à l'établissement stable par rapport à*** ~~pour~~ ces deux types d'activités ***seront imposables dans l'État où se situe cet établissement stable***. ~~Ce sera le cas, par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises, mais qui pratique aussi des ventes.~~

78. Certains États considèrent que certaines des activités visées au paragraphe 4 sont intrinsèquement préparatoires ou auxiliaires et, pour apporter plus de certitude à la fois aux administrations fiscales et aux contribuables, sont d'avis que ces activités ne devraient pas être soumises à la condition qu'elles revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire, dès lors que tout problème relatif au recours inapproprié à ces exceptions est traité par les dispositions du paragraphe 4.1. Les États qui partagent cet avis sont libres de modifier comme suit le paragraphe 4 (et peuvent aussi convenir de supprimer certaines des activités énumérées aux alinéas~~paragraphes~~ a) à d) ci-dessous s'ils considèrent que ces activités devraient être soumises à la condition du caractère préparatoire ou auxiliaire énoncée à l'alinéa e)) :

> ***4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :***
>
> ***a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;***
>
> ***b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;***
>
> ***c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;***
>
> ***d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;***
>
> ***e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité non énumérée aux alinéas a) à d), à condition que cette activité revête un caractère préparatoire ou auxiliaire ; ou***
>
> ***f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.***

Paragraphe 4.1

79. Le paragraphe 4.1 vise à empêcher une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées de fragmenter un ensemble cohérent d'activités d'entreprise en plusieurs petites opérations dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire. En vertu du paragraphe 4.1, les exceptions prévues par le paragraphe 4 ne s'appliquent pas à une installation d'affaires qui constituerait par ailleurs un établissement stable lorsque les activités exercées dans cette installation et d'autres activités de la même entreprise ou d'entreprises étroitement liées exercées dans cette installation ou dans une autre installation située dans le même État constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise. Toutefois, pour que le paragraphe 4.1 s'applique, une au moins des installations dans lesquelles ces activités sont exercées doit constituer un établissement stable ou, si ce n'est pas le cas, l'ensemble de l'activité résultant de la combinaison des activités concernées doit aller au-delà de ce qui est simplement préparatoire ou auxiliaire.

80. Les dispositions du paragraphe 8 s'appliquent aux fins de déterminer si une entreprise constitue une entreprise étroitement liée par rapport à une autre entreprise (voir les paragraphes 119 à 121 ci-dessous).

81. Les exemples qui suivent illustrent l'application du paragraphe 4.1 :

- ***Exemple A : RCO, une banque résidente de l'État R, possède un certain nombre de succursales dans l'État S qui constituent des établissements stables. Elle a aussi un bureau distinct dans l'État S où quelques employés vérifient les informations communiquées par les clients qui ont introduit des demandes de prêt auprès de ces différentes succursales. Les résultats des vérifications faites par ces employés sont transmis au siège de RCO dans l'État R, où d'autres employés analysent les informations contenues dans les demandes de prêt et transmettent des rapports aux succursales où sont prises les décisions d'octroi des prêts. Dans ce cas, les exceptions du paragraphe 4 ne s'appliqueront pas au bureau parce qu'une autre installation (n'importe quelle des succursales où sont introduites les demandes de prêt) constitue un établissement stable de RCO dans l'État S et que les activités d'entreprise effectuées par RCO à ce bureau et à la succursale en question constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise (fournir des prêts aux clients dans l'État S).***
- ***Exemple B : RCO, une société résidente de l'État R, fabrique et vend des appareils électroménagers. SCO, résidente de l'État S et filiale à 100 pour cent de RCO, possède un magasin où elle vend des appareils électroménagers qu'elle acquiert auprès de RCO. RCO possède également un petit entrepôt dans l'État S où elle stocke quelques articles de grande taille qui sont identiques à ceux exposés dans le magasin que possède SCO. Lorsqu'un client achète un de ces articles de grande taille de SCO, des employés de SCO se rendent à l'entrepôt où ils prennent possession de l'article avant de le livrer au client ; la propriété de l'article n'est transférée de RCO à SCO qu'au moment où l'article quitte l'entrepôt. Dans cet exemple, le paragraphe 4.1 fait obstacle à l'application à l'entrepôt des exceptions du paragraphe 4 et il ne sera dès lors pas nécessaire de déterminer si le paragraphe 4 et, en particulier, l'alinéa a) de ce paragraphe, s'appliquent à l'entrepôt. Les conditions qui régissent l'application du paragraphe 4.1 sont remplies parce que***
    - ***SCO et RCO sont des entreprises étroitement liées ;***
    - ***le magasin de SCO constitue un établissement stable de SCO (la définition d'établissement stable ne se limite pas aux situations dans lesquelles un résident d'un État contractant fait usage ou dispose d'une installation fixe d'affaires dans un autre État ; elle s'applique également lorsqu'une entreprise d'un État fait usage ou dispose d'une installation fixe d'affaires dans ce même État) ; et***
    - ***les activités d'entreprise exercées par RCO à son entrepôt et par SCO à son magasin constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise (le stockage de marchandises dans une installation aux fins de livraison dans le cadre des obligations qui découlent de la vente de ces biens par l'intermédiaire d'une autre installation dans le même État).***

Paragraphe 5

82~~31~~. Il est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires au sens des paragraphes 1 et 2. Cette disposition a pour objet de donner, dans ces cas, le droit d'imposition à cet État. Le paragraphe 5 stipule dans quelles conditions l'entreprise est

considérée comme ayant un établissement stable du fait des activités d'une personne agissant pour son compte. ~~Le texte du paragraphe a été remanié dans le Modèle de Convention de 1977 pour préciser l'objet de la disposition correspondante qui figurait dans le Projet de Convention de 1963, mais sans autre modification de fond que l'extension des activités de la personne qui font l'objet d'une exception.~~

83~~32~~. Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont ~~les « agents dépendants », c'est-à-dire~~ les personnes, employées ou non, qui ***agissent pour le compte de l'entreprise et*** qui ne ~~sont~~***le font pas dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise en tant qu'***agent~~s~~ indépendant~~s~~ tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des personnes physiques ou des sociétés et ne sont pas tenues d'être résidentes, ni de posséder une installation d'affaires dans l'État dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise. Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que ~~le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque~~ ***toute personne exerçant des activités pour le compte de l'entreprise*** constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable. Une telle solution doit être réservée au cas des personnes qui, du fait de ~~l'étendue de leurs pouvoirs~~ de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités d'entreprise d'une certaine étendue dans l'État considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes ***qui concluent habituellement des contrats qui sont au nom de l'entreprise ou qui doivent être exécutés par l'entreprise, ou qui jouent habituellement le rôle principal menant à la conclusion de tels contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise,*** ~~habilitées à conclure des contrats~~ peuvent ***entraîner***~~constituer~~ un établissement stable pour l'entreprise. Dans ce cas, ***les actions de la personne effectuées pour le compte de l'entreprise, puisqu'elles débouchent sur la conclusion de tels contrats et vont au-delà de la simple promotion ou publicité, suffisent pour conclure que*** ~~la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger~~ l'entreprise ~~lorsque celle-ci~~ participe à des activités d'entreprise dans l'État considéré. L'emploi de l'expression «établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que ***la conclusion de contrats par*** cette personne***, ou de contrats résultant directement des actions de cette personne,*** ~~utilise ses pouvoirs~~ ***a lieu*** de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés.

84. Toutes les conditions suivantes doivent être remplies pour que le paragraphe 5 puisse s'appliquer :

- ***une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise ;***
- ***ce faisant, cette personne conclut habituellement des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et***
- ***ces contrats sont soit au nom de l'entreprise, soit prévoient le transfert de la propriété, ou la concession du droit d'utiliser, des biens appartenant à cette entreprise ou des biens que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou concernent la fourniture de services par cette entreprise.***

85. Toutefois, même si ces conditions sont remplies, le paragraphe 5 ne s'appliquera pas si les activités effectuées par la personne pour le compte de l'entreprise tombent dans le champ d'application de l'exception de l'agent indépendant visée au paragraphe 6 ou se limitent aux activités visées au paragraphe 4 qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, seraient considérées comme ne créant pas un établissement stable. Cette dernière exception s'explique par le fait que, dès lors qu'en vertu du paragraphe 4, le maintien d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'activités préparatoires ou auxiliaires est réputé ne pas constituer un établissement stable, une personne dont les activités sont limitées

à ces fins ne devrait pas non plus créer un établissement stable. Si, par exemple, une personne agit uniquement en qualité d'acheteur et, comme tel, conclut habituellement des contrats d'achat au nom de cette entreprise, le paragraphe 5 ne s'appliquera pas, même si cette personne n'est pas indépendante de l'entreprise, pour autant que ces activités revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire (voir le paragraphe 68 ci-dessus).

86. Une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise si cette personne implique dans une certaine mesure l'entreprise dans des activités d'entreprise dans l'État concerné. Ce sera le cas, par exemple, lorsqu'un mandataire agit pour un mandant, lorsqu'un associé agit pour une société de personnes, lorsqu'un membre du conseil d'administration agit pour une société ou lorsqu'un salarié agit pour un employeur. Une personne ne peut être considérée comme agissant pour le compte d'une entreprise si celle-ci n'est pas affectée directement ou indirectement par l'action effectuée par cette personne. Comme indiqué au paragraphe 83, la personne agissant pour le compte d'une entreprise peut être une société ; dans ce cas, les actions des salariés et des membres du conseil d'administration de cette société sont considérées conjointement en vue de déterminer si, et dans quelle mesure, cette société agit pour le compte de l'entreprise.

87. L'expression « conclut des contrats » vise les situations dans lesquelles, en vertu de la législation concernée régissant les contrats, un contrat est considéré comme ayant été conclu par une personne. Un contrat peut être conclu sans aucune négociation active de ses conditions ; ce serait le cas, par exemple, si la législation concernée prévoit qu'un contrat est conclu du simple fait qu'une personne accepte, au nom d'une entreprise, l'offre faite par une tierce partie de conclure un contrat type avec cette entreprise. De même, un contrat peut, en vertu de la législation concernée, être conclu dans un État même si ce contrat est signé en dehors de cet État ; lorsque, par exemple, la conclusion d'un contrat résulte de l'acceptation, par une personne agissant pour le compte d'une entreprise, d'une offre de conclure un contrat faite par une tierce partie, le fait que ce contrat soit signé en dehors de cet État est sans importance. En outre, on peut considérer qu'une personne qui négocie dans un État tous les éléments et détails d'un contrat d'une manière qui engage l'entreprise conclut le contrat dans cet État, même si celui-ci est signé par une autre personne en dehors de cet État.

88. L'expression « ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » vise les situations dans lesquelles la conclusion d'un contrat résulte directement des actions que la personne accomplit dans un État contractant au nom de l'entreprise même si, au regard du droit concerné, le contrat n'est pas conclu par cette personne dans cet État. Bien que l'expression « conclut des contrats » constitue un critère relativement bien connu basé sur le droit des contrats, il a été jugé nécessaire de compléter ce critère par un critère axé sur les activités de fond qui se déroulent dans un État afin d'englober les cas où la conclusion de contrats est manifestement le résultat direct de ces activités bien que les règles pertinentes du droit des contrats prévoient que la conclusion du contrat a lieu en dehors de cet État. Cette expression doit s'interpréter à la lumière de l'objet et du but du paragraphe 5, qui est d'inclure les cas dans lesquels les activités qu'une personne exerce dans un pays visent la conclusion régulière de contrats devant être exécutés par une entreprise étrangère, c'est-à-dire les cas dans lesquels cette personne agit comme le personnel de vente de l'entreprise. Le rôle principal menant à la conclusion d'un contrat sera dès lors généralement associé aux actions de la personne qui a convaincu la tierce partie de conclure un contrat avec l'entreprise. L'expression « contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » précise que lorsque ce rôle principal est joué dans cet État, les actions de cette personne entreront dans le champ du paragraphe 5 même si les contrats ne sont pas formellement conclus

dans cet État, par exemple lorsque les contrats sont, de façon routinière et en dehors de cet État, soumis à examen et à approbation sans que cet examen ne conduise à modifier des aspects fondamentaux de ces contrats.

89. L'expression « ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante~~matérielle~~ par l'entreprise » s'applique donc lorsque, par exemple, une personne sollicite et reçoit (sans les finaliser formellement) des commandes qui sont transmises directement à un entrepôt à partir duquel les marchandises appartenant à l'entreprise sont livrées et lorsque l'entreprise approuve ces transactions de façon routinière. Toutefois, elle ne s'applique pas lorsqu'une personne se borne à promouvoir et à faire le marketing des biens ou des services d'une entreprise d'une manière qui n'aboutit pas directement à la conclusion de contrats. Lorsque, par exemple, des représentants d'une entreprise pharmaceutique font une promotion active de médicaments produits par cette entreprise en prenant contact avec des médecins qui prescriront ces médicaments, cette activité de marketing ne débouche pas directement sur la conclusion de contrats entre les médecins et l'entreprise et le paragraphe ne s'applique donc pas même si les ventes de ces médicaments peuvent augmenter sensiblement suite à cette activité de marketing.

90. Ce qui suit est un autre exemple qui illustre l'application du paragraphe 5. RCO, une société résidente de l'État R, distribue divers produits et services dans le monde entier par l'intermédiaire de ses sites Web. SCO, une société résidente de l'État S, est une filiale à part entière de RCO. Des employés de SCO envoient des courriels, téléphonent ou rendent visite à de grandes organisations dans le but de convaincre celles-ci d'acheter des produits et des services de RCO et sont dès lors responsables des grands comptes dans l'État S ; les employés de SCO, dont la rémunération est basée en partie sur les recettes que tire RCO de ces titulaires de comptes, utilisent leurs aptitudes à développer de solides relations pour tenter d'anticiper les besoins de ces titulaires de comptes et convaincre ceux-ci d'acquérir les produits et les services offerts par RCO. Lorsqu'un de ces titulaires de comptes est persuadé par un employé de SCO d'acheter une quantité donnée de marchandises ou de services, l'employé indique le prix qui sera payable pour cette quantité, indique qu'un contrat doit être conclu en ligne avec RCO avant que RCO puisse fournir les marchandises ou les services, et explique quelles sont les conditions normales des contrats de RCO, y compris la structure de prix fixe utilisée par RCO que l'employé n'est pas autorisé à modifier. Le titulaire du compte conclut ensuite ce contrat en ligne pour la quantité discutée avec l'employé de SCO et selon la structure de prix présentée par cet employé. Dans cet exemple, les employés de SCO jouent le rôle principal menant à la conclusion de contrats entre le titulaire de compte et RCO, et, de façon routinière, ces contrats sont conclus sans modification importante par l'entreprise. Le fait que les employés de SCO ne peuvent modifier les conditions des contrats ne signifie pas que la conclusion des contrats n'est pas le résultat direct des activités qu'ils effectuent pour le compte de l'entreprise, le fait de convaincre le titulaire de compte d'accepter ces conditions uniformes étant l'élément central menant à la conclusion des contrats entre le titulaire de compte et RCO.

91. La formulation des alinéas a), b) et c) a pour effet que le paragraphe 5 s'applique non seulement aux contrats qui créent des droits et des obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise pour le compte de laquelle la personne agit et les tierces parties avec lesquelles ces contrats sont conclus, mais aussi aux contrats qui créent des obligations qui seront effectivement exécutées par cette entreprise plutôt que par la personne qui doit légalement le faire.

92. Un cas typique visé par ces alinéas est celui où des contrats sont conclus avec des clients par un mandataire, un associé ou un employé d'une entreprise de manière à créer des droits et

des obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise et ses clients. Ces alinéas couvrent également les cas dans lesquels les contrats conclus par une personne qui agit pour le compte d'une entreprise ne lient pas juridiquement cette entreprise aux tierces parties avec lesquelles ces contrats sont conclus, mais sont des contrats pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou pour la fourniture de services par cette entreprise. Un exemple caractéristique serait celui de contrats qu'un commissionnaire conclurait avec des tierces parties au titre d'un accord de commissionnaire conclu avec une entreprise étrangère prévoyant que le commissionnaire agit pour le compte de l'entreprise mais que, ce faisant, il conclut en son nom propre des contrats qui ne créent pas de droits et d'obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise étrangère et les tierces parties, même si l'accord entre le commissionnaire et l'entreprise étrangère est tel que l'entreprise étrangère transfère directement à ces tierces parties la propriété ou l'usage de biens que l'entreprise possède ou a le droit d'utiliser.

93. La mention de contrats « au nom de » à l'alinéa a) ne limite pas l'application de cet alinéa aux contrats qui sont littéralement conclus au nom de l'entreprise ; cet alinéa peut s'appliquer, par exemple, dans certaines situations dans lesquelles le nom de l'entreprise n'est pas dévoilé dans un contrat écrit.

94. La condition essentielle pour l'application des alinéas b) et c) est que la personne qui conclut habituellement les contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion des contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, agisse pour le compte d'une entreprise de telle manière que les parties des contrats qui concernent le transfert de la propriété de biens ou de leur utilisation, ou la fourniture de services, seront exécutées par l'entreprise et non par la personne qui agit pour le compte de l'entreprise.

95. Aux fins de l'alinéa b), peu importe que les biens concernés existent ou non, ou soit ou non la propriété de l'entreprise, au moment de la conclusion des contrats entre la personne qui agit pour l'entreprise et les tierces parties. Par exemple, une personne agissant pour le compte d'une entreprise pourrait parfaitement vendre des biens que l'entreprise produira ensuite avant de les livrer directement aux clients. Par ailleurs, le terme « biens » utilisé dans l'alinéa désigne tout type de bien, tant corporel qu'incorporel.

96. Les cas auxquels s'applique le paragraphe 5 doivent être distingués des situations dans lesquelles une personne conclut des contrats pour son propre compte et, pour exécuter les obligations qui découlent de ces contrats, obtient des biens ou des services d'autres entreprises ou fait en sorte que d'autres entreprises livrent ces biens ou services. Dans ces cas, la personne n'agit par « pour le compte » de ces autres entreprises et les contrats qu'elle conclut ne sont ni au nom de ces entreprises, ni pour le transfert à des tierces parties de la propriété ou de l'usage de biens que ces entreprises possèdent ou qu'elles ont le droit d'utiliser ou pour la fourniture de services par ces entreprises. Par exemple, si une société agit en tant que distributrice de produits sur un marché particulier et, ce faisant, vend aux clients des produits qu'elle achète à une entreprise (y compris à une entreprise associée), elle n'agit pas pour le compte de cette entreprise et ne vend pas des biens appartenant à celle-ci puisque les biens qui sont vendus aux clients sont la propriété du distributeur. Ce serait encore le cas si ce distributeur agissait en tant que « distributeur à faible risque » (et non comme agent, par exemple), mais uniquement si le titre de propriété du bien vendu par ce distributeur « à faible risque » passait de l'entreprise au distributeur et du distributeur au client (quelle que soit la durée de la détention par le

distributeur de la propriété du produit vendu) de sorte que le distributeur tirerait un bénéfice de la vente et non une rémunération qui aurait la forme, par exemple, d'une commission.

~~32.1 L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.~~

97~~33~~. Les ~~pouvoirs permettant de conclure des~~ contrats ***visés au paragraphe 5*** ~~doivent couvrir les~~ ***sont des*** contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise. Il importerait peu, par exemple, que la personne ~~ait le pouvoir d'engager du personnel~~ ***conclue des contrats d'emploi pour le compte de*** l'entreprise avec ***du personnel qui assisterait cette personne*** ~~afin de l'aider~~ dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise ou qu'elle ~~soit autorisée à conclure~~ conclue au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus***, pour déterminer si la personne*** ~~les pouvoirs doivent être habituellement exercés~~ ***conclut des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise,*** ~~dans l'autre État ;~~ il convient de se référer à la situation commerciale réelle ~~pour déterminer si tel est ou non le cas~~. ~~Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ou si la première personne n'a pas reçu formellement un pouvoir de représentation. Toutefois, l~~***L***e simple fait qu'une personne ait assisté ou même participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client ne suffit pas en lui-même pour conclure que la personne a ~~exercé dans cet État le pouvoir de conclure~~ conclu~~re~~ des contrats ***ou joué le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise*** ~~au nom de l'entreprise~~. Le fait qu'une personne ait assisté ou même participé à de telles négociations pourrait cependant constituer un facteur significatif pour déterminer les fonctions exactes exercées par cette personne pour le compte de l'entreprise. ~~Étant donné qu'en vertu du paragraphe 4, une installation fixe d'affaires dont l'objet est limité à ceux qui sont énumérés audit paragraphe est réputée ne pas constituer un établissement stable, toute personne dont les activités se limitent à ces objets ne constitue pas non plus un établissement stable.~~

98.~~33.1~~ Le critère selon lequel l'agent doit « habituellement » ~~exercer des pouvoirs lui permettant de~~ conclure des contrats ***ou jouer le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise*** reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent ~~« exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats~~ ***conclut habituellement des contrats ou joue le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise*** vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à

recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte au paragraphe 6 pour statuer dans de tels cas.

99*~~34~~**. Lorsque les conditions énumérées au paragraphe 5 sont remplies, il y a établissement stable de l'entreprise dans la mesure où la personne agit pour le compte de cette dernière ***et non uniquement~~,c'est-à-dire non pas seulement~~ dans la mesure où cette personne ~~exerce les pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise~~***conclut des contrats ou joue le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise***.

***100*~~35~~**. Aux termes du paragraphe 5, seules les personnes remplissant les conditions stipulées peuvent constituer un établissement stable, à l'exclusion de toute autre personne. Il convient toutefois de se rappeler que le paragraphe 5 offre seulement un critère de rechange pour déterminer si une entreprise possède dans un État un établissement stable. Si l'on peut démontrer que cet établissement stable existe au sens des paragraphes 1 et 2 (sous réserve des dispositions du paragraphe 4), il n'est pas nécessaire de démontrer que le cas de la personne qui le dirige relève du paragraphe 5.

101. Si un des effets du paragraphe 5 sera généralement que les droits et obligations découlant des contrats visés au paragraphe seront attribués à l'établissement stable résultant de ce paragraphe (voir le paragraphe 21 des Commentaires relatifs à l'article 7), il est important de noter que cela ne signifie pas que la totalité des bénéfices générés par l'exécution de ces contrats doive être attribuée à l'établissement stable. La détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable qui résulte de l'application du paragraphe 5 sera régie par les règles de l'article 7 ; à l'évidence, cela supposera que les activités effectuées par d'autres entreprises et par le reste de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable soient correctement rémunérées, de sorte que les bénéfices attribuables à l'établissement stable en vertu de l'article 7 soient uniquement ceux que cet établissement aurait réalisés s'il avait été une entreprise distincte et indépendante exerçant les activités que le paragraphe 5 attribue à cet établissement stable.

Paragraphe 6

102*~~36~~**. Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire ~~d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant,~~ ***d'un agent indépendant exerçant une activité d'entreprise en tant que tel ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans ~~l'exercice normal~~***le cadre ordinaire*** de ~~ses~~ ***ces*** activités (voir le paragraphe ~~32~~***83*** ci-dessus). ~~Il va de soi que~~ ***Les activités de*** cet agent, ***qui*** représent***e*** une entreprise distincte ***et indépendante***, ~~ne peut constituer une~~ ***ne peuvent permettre de conclure à l'existence d'un*** établissement stable de l'entreprise étrangère***.*** ~~; on a néanmoins jugé utile de faire figurer dans l'article le paragraphe 6 pour plus de clarté et de précision~~.

~~37. Une personne ne sera visée par les dispositions du paragraphe 6 – c'est-à-dire qu'elle ne constituera pas un établissement stable de l'entreprise pour le compte de qui elle agit — que si :~~

~~– elle est indépendante de l'entreprise, à la fois juridiquement et économiquement, et~~

~~– elle agit dans le cadre ordinaire de son activité lorsqu'elle agit pour le compte de l'entreprise.~~

103. L'exception prévue par le paragraphe 6 s'applique uniquement lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise comme

agent indépendant. Elle ne s'appliquerait donc pas lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise en toute autre qualité, par exemple, lorsqu'un employé agit pour le compte de son employeur ou lorsqu'un associé agit pour le compte d'une société de personnes. Comme il est expliqué au paragraphe 8.1 des Commentaires relatifs à l'article 15, il est parfois difficile de déterminer si les services fournis par un individu sont fournis au titre d'un emploi salarié ou sont des services fournis par une entreprise distincte, et les indications données aux paragraphes 8.2 à 8.28 des Commentaires relatifs à l'article 15 seront pertinentes à cet égard. Si, toutefois, un individu agit pour le compte d'une entreprise dans le cadre de l'exercice de sa propre activité d'entreprise et non comme employé, l'application du paragraphe 6 nécessite quand même que l'individu le fasse en tant qu'agent indépendant ; comme expliqué au paragraphe 111 ci-dessous, le statut d'agent indépendant est moins probable si les activités de cet individu sont effectuées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une entreprise ou de plusieurs entreprises étroitement liées.

104~~38~~. L'indépendance d'une personne ***agissant en tant qu'agent*** par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci ou à un contrôle général par cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente. ***En tout état de cause, la dernière phrase du paragraphe 6 dispose que, dans certaines circonstances, une personne ne sera pas considérée comme un agent indépendant (voir les paragraphes 119 à 121 ci-dessous).*** Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent ***auquel ne s'applique pas cette dernière phrase*** peut être considéré comme indépendant. *[la phrase précédente est le paragraphe 38.2 actuel]*

105.38.1 ~~En ce qui concerne le critère de dépendance juridique, il~~ ***Il*** convient de noter que***, lorsque la dernière phrase du paragraphe 6 ne s'applique pas au motif qu'une filiale n'agit pas exclusivement ou presque exclusivement pour des entreprises étroitement liées,*** le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou ***non***~~d'autres caractéristiques~~ de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette ***approche***~~démarche~~ est conforme à la règle énoncée au paragraphe 7 de l'article 5 ***(voir aussi le paragraphe 113 ci-dessous)***. ~~Toutefois, comme l'indique le paragraphe 41 des Commentaires, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de sa société mère par application des mêmes critères que ceux applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère.~~

[le texte du paragraphe 38.2 actuel a été modifié et transféré à la fin du nouveau paragraphe 104]

106.~~38.3~~ Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de l'entreprise qu'il représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'entreprise ***s'appuie sur***~~utilise~~ les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance.

107.~~38.4~~ Les restrictions de l'ampleur des activités que l'agent peut exercer affectent à l'évidence la portée des pouvoirs de l'agent. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la dépendance qui est déterminée en fonction de la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise qu'il représente dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre les deux parties.

108.~~38.5~~ La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité d'entreprise réalisée aux termes de l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

109.~~38.6~~ Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Comme il est indiqué au paragraphe ~~38.7~~***111,*** il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de ses activités d'entreprise ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome qu'il conduit~~,~~ et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance ~~juridique~~ si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent dans le cadre des activités d'entreprise qu'il exerce pour leur compte.

110.~~38.7~~ On ne peut dire qu'***un agent indépendant*** ~~une personne~~ agit dans l'exercice normal de ***son*** ~~ses propres~~ activité~~s~~ ***d'entreprise comme tel lorsqu'il exerce des activités qui sont sans rapport avec les activités d'un agent*** ~~si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales~~. Si, par exemple, ~~un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est à dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5.~~ ***une société qui agit pour son propre compte comme distributeur pour un certain nombre d'entreprises agit également en qualité d'agent pour une autre entreprise, les activités qu'effectue la société en tant que distributeur ne seront pas considérées comme faisant partie des activités qu'elle mène dans le cadre ordinaire de ses activités d'agent aux fins de l'application du paragraphe 6. Néanmoins, les activités qui font partie de l'exercice normal des activités qu'une entreprise exerce en qualité d'agent comprendront les activités d'intermédiation qui, conformément à la pratique courante dans un secteur particulier, sont accomplies parfois en tant qu'agent et parfois pour le compte propre de l'entreprise, à condition que ces activités d'intermédiation ne puissent pas, sur le fond, être distinguées les unes des autres. Lorsque, par exemple, un courtier dans le secteur financier exerce diverses activités d'intermédiation d'une manière identique mais qu'au regard des besoins des clients, il le fait parfois en qualité d'agent pour une autre entreprise et parfois pour son propre compte, ce courtier sera considéré comme agissant, dans le cadre ordinaire de ses activités, en tant qu'agent lorsqu'il accomplit ces diverses activités d'intermédiation.***

~~38.8 Pour déterminer si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, on étudiera les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent — courtier, commissionnaire ou autre agent indépendant — plutôt que les autres activités commerciales exercées par l'agent. Même si le point de comparaison devait~~

~~normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l'agent, on pourrait dans certains cas faire appel à d'autres critères complémentaires soit concurremment soit à titre de solution de rechange, par exemple, lorsque les activités de l'agent ne se rattachent pas à l'exercice d'une profession courante.~~

111. La dernière phrase du paragraphe 6 dispose qu'une personne n'est pas considérée comme un agent indépendant lorsqu'elle agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée. Cette dernière phrase ne signifie toutefois pas que le paragraphe 6 s'appliquera automatiquement lorsqu'une personne agit pour une ou plusieurs entreprises auxquelles elle n'est pas étroitement liée. Le paragraphe 6 exige que la personne exerce une activité d'entreprise comme agent indépendant et agisse dans le cadre ordinaire de cette activité. Le statut d'indépendant est moins probable si les activités de la personne sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise (ou d'un groupe d'entreprises étroitement liées entre elles) pendant toute la durée d'exercice de son activité d'entreprise ou sur une longue période. Si, toutefois, cette personne agit exclusivement pour une entreprise à laquelle elle n'est pas étroitement liée pendant une courte période (par exemple, au début des activités d'entreprise de cette personne), il est possible que le paragraphe 6 puisse s'appliquer. Comme il est indiqué au paragraphe 109 ci-dessus, tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent l'exercice d'une activité d'entreprise comme agent indépendant.

112. La dernière phrase du paragraphe 6 s'applique uniquement lorsque la personne agit « exclusivement ou presque exclusivement » pour le compte d'entreprises étroitement liées au sens du paragraphe 8. Autrement dit, si les activités que la personne exerce pour le compte d'entreprises auxquelles elle n'est pas étroitement liée ne constituent pas une part importante de l'activité d'entreprise de cette personne, elle ne pourra prétendre au statut d'agent indépendant. Si, par exemple, les ventes qu'un agent conclut pour des entreprises auxquelles il n'est pas étroitement lié représentent moins de 10 pour cent de l'ensemble des ventes qu'il conclut comme agent agissant pour d'autres entreprises, il faut considérer que cet agent agit « exclusivement ou presque exclusivement » pour le compte d'entreprises étroitement liées.

113. La règle énoncée dans la dernière phrase du paragraphe 6 et le fait que la définition de « étroitement liée » au paragraphe 8 inclut les situations dans lesquelles une société contrôle une autre ou est contrôlée par une autre ne limitent en rien la portée du paragraphe 7 de l'article 5. Comme expliqué au paragraphe 117 ci-dessous, il est possible qu'une filiale agisse pour le compte de sa société mère de telle manière que cette dernière soit considérée comme ayant un établissement stable selon le paragraphe 5 ; si c'est le cas, une filiale agissant exclusivement ou presque exclusivement pour sa société mère ne pourra bénéficier de l'exception de l'« agent indépendant » visée au paragraphe 6. Cela n'implique toutefois pas que la relation de société mère-filiale permette d'ignorer les conditions d'application du paragraphe 5 et que cette relation suffise à elle seule pour conclure que l'une ou l'autre de ces conditions soit remplie.

114~~39~~. La définition de l'expression « établissement stable » permet d'imposer une société d'assurance d'un État dans l'autre État pour ses opérations d'assurance~~,~~ si elle y dispose d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1~~,~~ ou si elle y exerce ses activités par l'intermédiaire d'une personne au sens du paragraphe 5. Comme les agences de sociétés d'assurances étrangères ne répondent pas toujours à l'une ou l'autre de ces deux conditions, il est possible que ces sociétés se livrent à des opérations importantes dans un État sans être imposées dans cet État sur les bénéfices provenant de ces opérations. Pour parer à cette éventualité, plusieurs conventions conclues par des pays membres de l'OCDE ***avant 2017*** contiennent une disposition

prévoyant que les sociétés d'assurances d'un État sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre État si elles y perçoivent des primes par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi — autre qu'un agent dont l'activité est déjà considérée comme constituant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 — ou assurent des risques dans ce territoire par l'intermédiaire de cet agent. Le point de savoir si une disposition de ce genre devra être incluse dans une convention dépendra de la situation de droit et de fait qui prévaut dans les États contractants concernés. ***Par ailleurs, les modifications apportées aux paragraphes 5 et 6 en 2017 ont résolu quelques-uns des problèmes qu'une telle disposition vise à résoudre.*** Il sera donc fréquent qu'une telle disposition ne soit pas envisagée. De ce fait, il n'a pas paru opportun d'insérer une disposition en ce sens dans le Modèle de Convention.

Paragraphe 7

115~~40~~. Il est généralement admis que l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi un élément impliquant que la filiale est un établissement stable de la société mère. Ceci résulte du principe que, du point de vue fiscal, cette filiale constitue une entité juridique indépendante. Même le fait que l'activité de la filiale soit dirigée par la société mère ne fait pas de la filiale un établissement stable de la société mère.

116~~41~~. Une société mère peut cependant être considérée, en vertu des dispositions des paragraphes 1 ou 5 de l'article, comme ayant un établissement stable dans un État où une filiale dispose d'une installation d'affaires. Ainsi, tout espace ou local appartenant à la filiale qui se trouve à la disposition de la société mère (voir les paragraphes ~~4, 5 et 6~~***10 à 17*** ci-dessus) et qui constitue une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère en vertu du paragraphe 1, sous réserve des paragraphes 3 et 4 de l'article (voir l'exemple qui figure au paragraphe 4.~~3~~***15*** ci-dessus). Par ailleurs, en vertu du paragraphe 5, une société sera considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État au titre des activités que sa filiale mène pour son compte ***si les conditions de ce paragraphe sont satisfaites***~~cette filiale possède et exerce habituellement dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère~~ (voir les paragraphes ~~32 à 33 et 3~~***482 à 99*** ci-dessus) à moins que ~~ces activités ne soient limitées à celles mentionnées au paragraphe 4 de l'article ou que la filiale n'agisse dans le cadre ordinaire de ses activités comme un agent indépendant auquel~~ le paragraphe 6 de l'article ***ne soit*** ~~est~~ applicable.

117.~~41.1~~ Les mêmes principes s'appliquent à toute société faisant partie d'un groupe multinational de telle sorte que cette société puisse être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État où elle a à sa disposition (voir les paragraphes ~~4, 5 et 6~~ ***10 à 19*** ci-dessus) et utilise des locaux appartenant à une autre société du groupe ou si la première société est considérée comme ayant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 de l'article (voir les paragraphes ~~32, 33 et 3~~***482 à 99*** ci-dessus). La détermination de l'existence d'un établissement stable en vertu des dispositions des paragraphes 1 ou 5 de l'article doit cependant intervenir de manière distincte pour chaque société du groupe. Par conséquent, l'existence dans un État d'un établissement stable d'une société du groupe ne sera pas pertinente pour déterminer si une autre société du groupe a elle-même un établissement stable dans cet État.

118~~42~~. Quoique des locaux appartenant à une société qui est membre d'un groupe multinational peuvent être mis à la disposition d'une autre société du groupe et peuvent, sous réserve des autres conditions de l'article 5, constituer un établissement stable de cette autre société lorsque les activités de celle-ci sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement, il est important de distinguer ce cas de la situation fréquente où une société qui fait partie d'un groupe multinational fournit des services (par exemple des services de gestion) à une autre société du groupe dans le

cadre de ses propres activités exercées dans des locaux qui ne sont pas ceux de cette autre société et en utilisant son propre personnel. Dans ce cas, le lieu où ces services sont fournis n'est pas à la disposition de la dernière société et ce ne sont pas les activités d'entreprise de cette société qui sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement. Cet établissement ne peut donc être considéré comme un établissement stable de la société à laquelle les services sont fournis. En effet, le fait que les activités propres d'une société en un lieu donné puissent comporter des avantages économiques pour les activités d'une autre société ne signifie pas que cette dernière société exerce ses activités par l'intermédiaire de cet établissement : il est clair qu'une société qui se contente d'acquérir des pièces détachées produites par une autre société ou des services fournis par elle dans un autre pays ne dispose pas d'un établissement stable pour cette seule raison même si la fabrication de ces pièces ou la fourniture de ces services peuvent présenter des avantages pour elle.

Paragraphe 8

119. Paragraphe 8 précise le sens du concept de personne ou entreprise « étroitement liée à une entreprise » aux fins de l'article et, en particulier, des paragraphes 4.1 et 6. Ce concept doit être distingué du concept d'« entreprises associées » tel qu'il est utilisé aux fins de l'article 9 ; bien que les deux concepts se recoupent dans une certaine mesure, ils ne sont pas équivalents.

120. La première partie du paragraphe 8 donne la définition générale d'une personne ou entreprise « étroitement liée à une entreprise ». Elle précise qu'une personne ou entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Cette règle générale inclurait, par exemple, les situations dans lesquelles une personne ou entreprise contrôle une entreprise en vertu d'un accord spécial permettant à cette personne ou entreprise d'exercer des droits qui sont similaires à ceux qu'elle détiendrait si elle possédait, directement ou indirectement, plus de 50 pour cent des participations effectives dans l'entreprise. Comme dans la plupart des cas dans lesquels la forme plurielle est utilisée, la mention des « mêmes personnes ou entreprises » à la fin de la première phrase du paragraphe 8 englobe les cas dans lesquels il n'y a qu'une seule personne ou entreprise de ce type.

121. La deuxième partie du paragraphe 8 précise que la définition d'une personne ou entreprise étroitement liée à une entreprise s'applique automatiquement dans certaines circonstances. En vertu de cette deuxième partie, une personne ou entreprise est considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des participations effectives dans l'autre ou si une autre personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des participations effectives dans la personne et dans l'entreprise ou dans les deux entreprises. Dans le cas d'une société, cette dernière condition est considérée comme remplie si une personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des participations effectives dans les fonds propres de la société.

Commerce électronique

122.~~42.1~~ La question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays peut constituer un établissement stable a donné lieu à quelques discussions. Cette question soulève un certain nombre de problèmes au regard des dispositions de l'article.

123.~~42.2~~ Même si un site où un équipement automatique est exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où il est situé (voir ci-après), une distinction doit

être faite entre l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. À titre d'exemple, un site web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage » (voir ***le*** paragraphe ~~2~~***6*** ci-dessus) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site web. En revanche, le serveur sur lequel le site web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur.

124.~~42.3~~ La distinction entre un site web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web. Par exemple, il est courant que le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le***s*** paragraphe***s*** ~~4~~***10 à 19*** ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

125.~~42.4~~ Un équipement informatique à un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé. Pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1.

126.~~42.5~~ Une autre question est celle de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant totalement ou partiellement exercée à un endroit où l'entreprise a un équipement tel qu'un serveur à sa disposition. La question de savoir si une entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement doit être examinée au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que, du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées.

127.~~42.6~~ Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles.

128.~~42.7~~ Par ailleurs, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné d'un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4. La question de savoir si des activités particulières exercées à un tel endroit tombent sous le coup du paragraphe 4 demande à être examinée au cas par cas, compte tenu des diverses fonctions exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

- assurer un lien de communication - à l'instar d'une ligne téléphonique - entre fournisseurs et clients ;
- faire la publicité de biens ou services ;
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;
- fournir des informations.

129.~~42.8~~ Toutefois, lorsque ces fonctions constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, ou que d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, elles vont au-delà des activités visées au paragraphe 4, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise (telle que décrit aux paragraphes ~~42.2 à 42.6~~***123 à 127*** ci-dessus), il existe un établissement stable.

130.~~42.9~~ La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits via l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via l'Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

131.~~42.10~~ Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très

exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne ~~disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure~~***concluent pas*** de contrats ***ou ne jouent pas le rôle principal menant à la conclusion de contrats*** au nom de ces entreprises, ***ou pour le transfert de biens appartenant à ces entreprises ou pour la fourniture de services par ces entreprises,*** ~~et ne concluent pas habituellement de tels contrats~~ ou parce qu'ils ~~constituent des agents indépendants~~ agissa~~e~~nt dans le cadre ordinaire ~~de leur~~***d'une*** activité ***d'entreprise en tant qu'agent indépendant***, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe.

L'imposition des services

132.~~42.11~~ L'effet combiné de cet article et de l'article 7 est que les bénéfices provenant des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant ne sont pas imposables dans le premier État s'ils ne sont pas imputables à un établissement stable qui y est situé (dès lors qu'ils ne sont pas couverts par d'autres articles de la Convention qui autoriseraient cette imposition). Ce résultat, en vertu duquel ces bénéfices ne sont imposables que dans l'autre État, est justifié par diverses considérations politiques et administratives. Il est cohérent avec le principe de l'article 7 selon lequel, tant qu'une entreprise d'un État n'a pas créé d'établissement stable dans un autre État, elle ne doit pas être considérée comme participant à la vie économique de cet État au point de relever de la compétence fiscale de cet autre État. De plus, la prestation de services doit, en règle générale et sous réserve d'un petit nombre d'exceptions pour certains types de services (par exemple ceux qui sont couverts par les articles 8 et 17), être traitée de la même manière que les autres activités d'entreprise et, par conséquent, le même seuil d'imposition des établissements stables doit s'appliquer à toutes les activités d'entreprise, y compris la prestation de services indépendants.

133.~~42.12~~ L'une des considérations administratives auxquelles il est fait référence ci-dessus est que le fait d'étendre les cas où l'imposition par le pays de la source des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant serait autorisée alourdirait les contraintes réglementaires et administratives pesant sur les entreprises comme sur les administrations fiscales. Cela serait particulièrement problématique pour les services fournis aux consommateurs (par opposition à ceux fournis aux entreprises), dont la déclaration à l'administration fiscale du pays de la source ne serait pas requise en vue de bénéficier de leur déduction fiscale en tant que frais d'exploitation. Comme, dans la plupart des cas, les règles qui ont été conçues à cet effet reposent sur la durée de séjour dans un État, les administrations fiscales et les entreprises auraient besoin de tenir compte du temps passé par le personnel des entreprises de services dans un pays et ces entreprises risqueraient d'avoir un établissement stable dans des circonstances imprévues dans le cas où elles seraient incapables de déterminer par avance la durée pendant laquelle leur personnel serait présent dans un pays donné (par exemple dans le cas où cette présence serait prolongée du fait de difficultés imprévues ou à la demande d'un client). Ces cas engendrent des contraintes administratives particulièrement problématiques parce qu'ils obligent une entreprise à se conformer rétroactivement à plusieurs exigences administratives associées à un établissement stable. Ces préoccupations ont trait à la nécessité de tenir des registres et documents comptables, à la fiscalité des salariés (par exemple, la nécessité de pratiquer des retenues à la source dans un autre pays) et à d'autres obligations ne concernant pas l'impôt sur le revenu.

134. ~~42.13~~ En outre, l'imposition par le pays de la source des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant qui n'a pas d'installation fixe d'affaires dans le premier de ces deux États occasionnerait des difficultés pour déterminer les bénéfices imposables et recouvrer les impôts y afférents. Dans la plupart des cas, l'entreprise ne tiendrait pas la comptabilité et ne disposerait pas des actifs généralement associés à un établissement stable et elle n'aurait pas d'agent dépendant pouvant s'acquitter de ses obligations en matière d'information et de recouvrement. Au surplus, s'il est fréquent que le droit interne d'un État soumette à l'impôt les bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur son territoire, cette pratique n'est pas nécessairement la meilleure politique en matière de conventions fiscales.

135. ~~42.14~~ Certains États répugnent néanmoins à adopter le principe de l'imposition exclusive dans le pays de résidence des prestations de services qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé sur leur territoire mais qui sont exécutées sur ce territoire. Ces États proposent que l'article soit modifié de manière à préserver le droit d'imposition par le pays de la source, dans certaines circonstances, en ce qui concerne les bénéfices tirés de ces services. Les États qui considèrent qu'une convention fiscale doit conférer un droit supplémentaire d'imposition par le pays de la source pour les prestations de services exécutées sur leur territoire invoquent divers arguments à l'appui de leur point de vue.

136. ~~42.15~~ Ces États peuvent considérer que les bénéfices tirés des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État donné doivent être imposables dans cet État en vertu des principes politiques généralement acceptés qui régissent la détermination du moment où les bénéfices d'une entreprise doivent être considérés comme ayant leur source dans une juridiction donnée. Ils considèrent que, sous l'angle exclusif de la question purement politique de la détermination de l'origine des bénéfices d'une entreprise, l'État où les prestations de services sont exécutées devrait avoir le droit d'imposition même si ces services ne sont pas imputables à un établissement stable tel que défini à l'article 5. Ils observent que le droit interne de nombreux pays prévoit que les prestations de services exécutées dans ces pays sont imposables même en l'absence d'établissement stable (même si les prestations exécutées pendant une période très courte peuvent ne pas toujours être soumis à l'impôt en pratique).

137. ~~42.16~~ Ces États sont préoccupés par le fait que certaines entreprises de services n'ont pas besoin d'installation fixe d'affaires dans leur territoire pour y exercer un volume substantiel d'activités et considèrent que ces droits supplémentaires sont donc appropriés.

138. ~~42.17~~ Ces États considèrent en outre que, même si l'imposition des bénéfices des entreprises exploitées par des non-résidents qui ne sont pas imputables à un établissement stable occasionnent des difficultés réglementaires et administratives, ces difficultés ne justifient pas que soient exemptés d'impôt les bénéfices tirés de toutes les prestations de services exécutées sur leur territoire par ces entreprises. Les tenants de cette position peuvent faire référence à des mécanismes qui sont déjà en place dans certains États pour veiller à ce que les prestations de services exécutées dans ces États mais qui ne sont pas imputables à un établissement stable soient soumis à l'impôt (ces mécanismes reposent sur l'obligation à laquelle sont soumis les résidents de déclarer des paiements à des non-résidents au titre de prestations de services exécutées dans ces États et éventuellement d'opérer une retenue à la source sur ces paiements).

139. ~~42.18~~ On notera cependant que tous les États membres conviennent qu'un État ne doit pas avoir le droit, en tant que pays de la source, d'imposer des revenus provenant de l'exécution de prestations de services exécutées par un non-résident hors de cet État. En vertu des conventions fiscales, les bénéfices tirés de la vente de marchandises qui sont simplement importées par un

résident d'un pays et ne sont ni produites ni distribuées par un établissement stable dans ce pays n'y sont pas imposables et le même principe doit s'appliquer dans le cas des services. Le simple fait que celui qui paie la contrepartie de services soit un résident d'un État, que cette contrepartie soit supportée par un établissement stable situé dans cet État ou que le résultat des services soit utilisé dans cet État, ne constitue pas un lien suffisant pour justifier l'attribution d'un droit d'imposition à cet État.

140. ~~42.19~~ Une autre question fondamentale sur laquelle il existe un accord général concerne la détermination de l'assiette de l'impôt. Dans le cas de services non-salariés (et sous réserve d'éventuelles exceptions telles que celles qui sont visées à l'article 17), seuls les bénéfices tirés de ces services devraient être soumis à l'impôt. Par conséquent, les dispositions parfois incluses dans les conventions bilatérales qui autorisent un État à imposer le montant brut des honoraires payés pour certains services si celui qui paie ces honoraires est un résident de cet État ne semblent pas être un moyen approprié pour imposer ces services. Premièrement, parce que ces dispositions ne sont pas limitées aux prestations de services exécutées dans l'État de la source, elles ont pour effet de permettre à un État d'imposer des activités d'entreprise qui ne se déroulent pas dans cet État. Deuxièmement, ces règles permettent d'imposer le montant brut payé pour les services par opposition aux bénéfices qui en proviennent.

141. ~~42.20~~ De plus, les États membres admettent qu'il convient, pour des raisons tenant aux contraintes réglementaires et à d'autres motifs, de ne pas permettre à un État d'imposer les bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur leur territoire dans certaines circonstances (par exemple si ces services sont fournis pendant une période très courte).

142. ~~42.21~~ C'est pourquoi le Comité a jugé important de circonscrire les circonstances dans lesquelles les États qui ne souscrivent pas à la conclusion figurant dans le paragraphe ~~42.11~~***132*** ci-dessus peuvent, s'ils le désirent, stipuler que les bénéfices tirés des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant pourront être soumis à l'impôt par cet État même en l'absence d'un établissement stable, tel que défini à l'article 5, auquel ces bénéfices seraient imputables.

143. ~~42.22~~ Il va de soi que cette imposition ne doit pas s'étendre aux prestations de services exécutées hors du territoire d'un État et qu'elle ne doit s'appliquer qu'aux bénéfices tirés de ces prestations de services plutôt qu'aux paiements reçus en contrepartie de ces services. De plus, cette imposition ne doit être autorisée que si la présence dans un État atteint au moins un certain niveau.

144. ~~42.23~~ On trouvera ci-après un exemple de disposition conforme à ces exigences ; les États sont libres de convenir bilatéralement de l'inclusion d'une telle disposition dans leurs conventions fiscales :

> Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3, si une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant
>
> *a*) par l'intermédiaire d'une personne physique qui est présente dans cet autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois et si plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne, ou
>
> *b*) pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois, et ces prestations de services sont exécutées pour un même projet ou pour

des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes et exécutent ces prestations de services dans cet autre État

les activités exercées dans cet autre État dans le cadre de l'exécution de ces prestations de services sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, sauf si ces prestations de services sont limitées à celles qui sont mentionnées dans le paragraphe 4 et qui, si elles étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires ***(autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait)***, ne feraient pas de cette installation un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Aux fins de ce paragraphe, les prestations de services exécutées par une personne physique pour une entreprise ne sont pas considérées être exécutées par une autre entreprise par l'intermédiaire de cette personne physique à moins que cette autre entreprise ne supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées par cette personne physique.

145.~~42.24~~ Cette disposition alternative constitue une extension de la définition de l'établissement stable qui permet d'imposer les revenus provenant de services fournis par des entreprises exploitées par des non-résidents mais ce, conformément aux principes décrits au paragraphe ~~42.22~~***143***. Certains aspects de cette disposition alternative sont expliqués dans les paragraphes qui suivent ; de toute évidence, ces paragraphes ne sont pas pertinents dans le cas des conventions qui n'incluent pas une telle disposition et qui ne permettent donc pas de considérer qu'un établissement stable existe uniquement parce que les conditions décrites dans cette disposition sont satisfaites.

146.~~42.25~~ Cette disposition a pour effet qu'un établissement stable est réputé exister alors qu'il n'existerait pas selon la définition énoncée dans le paragraphe 1 et les exemples du paragraphe 2. Elle s'applique donc nonobstant ces paragraphes. Comme cela est le cas pour le paragraphe 5 de l'article, cette disposition constitue une règle supplémentaire permettant de conclure qu'une entreprise possède un établissement stable dans un État ; elle pourrait s'appliquer, par exemple, si un consultant fournit des services pendant une longue durée dans un pays mais en différents endroits qui ne remplissent pas les conditions requises par le paragraphe 1 pour qu'ils constituent un ou plusieurs établissements stables. S'il peut être démontré que l'entreprise dispose d'un établissement stable au sens des paragraphes 1 et 2 (sous réserve des dispositions du paragraphe 4), il n'est pas nécessaire d'appliquer cette disposition pour conclure à l'existence d'un établissement stable. Comme cette disposition se borne à créer un établissement stable qui autrement n'existerait pas, elle ne constitue pas une définition alternative du concept d'établissement stable et ne peut donc, de toute évidence, limiter le champ de la définition du paragraphe 1 et des exemples du paragraphe 2.

147.~~42.26~~ Cette disposition s'applique aussi nonobstant le paragraphe 3. Ainsi, une entreprise peut être réputée avoir un établissement stable parce qu'elle exécute des prestations de services dans un pays pendant les périodes spécifiées dans le paragraphe proposé même si les divers endroits où ces prestations de services sont exécutées ne constituent pas des établissements stables au regard du paragraphe 3. L'exemple ci- après illustre ce résultat. Un travailleur indépendant résidant dans un État contractant fournit des services et est présent dans un autre État contractant pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois, mais ses prestations de services sont exécutées pour des durées égales en un lieu qui n'est pas un chantier (et elles ne concernent pas un projet de construction ou d'installation) ainsi que sur deux chantiers sans rapport avec le précédent dont chacun a une durée inférieure à la durée spécifiée par le paragraphe 3. Quoique, selon le paragraphe 3, les deux chantiers ne soient pas réputés constituer des établissements stables, le paragraphe proposé, qui s'applique nonobstant le paragraphe 3, fait que l'entreprise dont l'activité est exercée par cette personne sera réputée disposer d'un établissement stable (puisque la personne

physique est un travailleur indépendant, on peut considérer que le critère de 50 pour cent des recettes brutes sera satisfait en ce qui concerne son entreprise).

148. ~~42.27~~ Un autre exemple est celui d'une grande entreprise de construction qui exécute un seul projet de construction dans un pays. Si le projet est exécuté sur un seul site, la disposition ne devrait pas avoir d'incidence notable dès lors que la durée requise pour que le site constitue un établissement stable ne diffère pas substantiellement de celle qui est requise pour que la disposition s'applique. Les États qui désirent recourir à la disposition alternative peuvent donc envisager de se référer à des durées identiques pour cette disposition et pour le paragraphe 3 de l'article 5 : si une période plus courte est utilisée dans la disposition alternative, ceci réduira, en pratique, le champ d'application du paragraphe 3.

149. ~~42.28~~ La situation peut néanmoins être différente si le projet, ou les projets connexes, sont exécutés en des endroits différents d'un même pays. Si chacun des chantiers où un même projet est exécuté a une durée trop courte pour que chacun d'entre eux constitue un établissement stable (voir cependant le paragraphe ~~20~~***57*** ci-dessus), l'existence d'un établissement stable sera néanmoins présumée si les conditions de la disposition alternative sont remplies. Ce résultat est conforme à l'objet de la disposition, qui est de soumettre à l'imposition par l'État de la source les entreprises non résidentes qui sont présentes dans un pays pendant une durée suffisamment longue nonobstant le fait que leur présence en un quelconque lieu de ce pays n'est pas suffisamment longue pour que ce lieu devienne un établissement stable de l'entreprise concernée. Certains États peuvent toutefois considérer que le paragraphe 3 doit l'emporter sur la disposition alternative et souhaiter modifier cette disposition en conséquence.

150. ~~42.29~~ Le paragraphe suggéré ne s'applique qu'aux services. Les autres types d'activités qui ne sont pas des services sont donc exclus de son champ d'application. Ainsi, ce paragraphe ne s'appliquera pas à une entreprise étrangère qui exerce une activité de pêche dans les eaux territoriales d'un État et tire des recettes de la vente de ses prises (certaines conventions fiscales incluent cependant des dispositions spécifiques concernant des activités telles que la pêche et l'extraction de pétrole).

151. ~~42.30~~ Cette disposition s'applique aux prestations de services exécutées par une entreprise. Il faut donc que les services soient fournis à des tiers par l'entreprise. Il est clair que cette disposition ne pourrait pas avoir pour effet qu'une entreprise soit réputée avoir un établissement stable du simple fait que des services lui sont fournis. Par exemple, des services pourraient être fournis par un particulier à son employeur sans que ce dernier ne fournisse de quelconques services (par exemple un salarié qui fournit des services de fabrication à une entreprise vendant des produits manufacturés). Un autre exemple serait celui d'employés d'une entreprise qui fourniraient des services dans un État à une entreprise associée selon les instructions détaillées et sous la supervision immédiate de cette dernière entreprise ; dans ce cas, dans l'hypothèse où les prestations de services en question ne sont pas exécutées pour une tierce partie, cette dernière entreprise n'exécute pas elle-même de services auxquels la disposition pourrait s'appliquer.

152. ~~42.31~~ De plus, la disposition ne s'applique qu'aux prestations de services qui sont exécutées dans un État par une entreprise étrangère. Il importe peu que les services soient fournis à un résident de l'État ; ce qui est important est que les prestations de services soient exécutées dans l'État par l'intermédiaire d'une personne physique qui y est présente.

153. ~~42.32~~ La disposition alternative ne précise pas que les services doivent être dispensés « par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise », une expression que l'on retrouve dans certaines conventions fiscales bilatérales. Elle prévoit simplement que les prestations

de services doivent être exécutées par une entreprise. Comme cela est expliqué au paragraphe ~~10~~***39 ci-dessus***, l'activité d'une entreprise (qui, dans le contexte de ce paragraphe, inclurait les prestations de services exécutées dans un État contractant) « est exercée ~~principalement~~ par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autre personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants) ». Aux fins de la disposition alternative, les personnes par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services sont donc les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe ~~10~~***39***, sous réserve de l'exception incluse dans la dernière phrase de cette disposition (voir le paragraphe ~~42.43~~***164*** ci-dessous).

154.~~42.33~~ La disposition alternative s'appliquera dans deux catégories différentes de situations. L'alinéa *a*) de la disposition est basé sur la durée de présence de la personne physique par l'intermédiaire de laquelle une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes et cette approche est similaire à celle de l'alinéa ~~2~~ *a*) ***du paragraphe 2*** de l'article 15 ; l'alinéa *b*) est basé sur la durée des activités des personnes physiques par lesquelles les prestations de services sont exécutées.

155.~~42.34~~ L'alinéa *a*) traite principalement du cas d'une entreprise dont l'activité est exercée par une seule personne physique. Mais il traite aussi du cas d'une entreprise qui, au cours de la période ou des périodes concernées, tire la majeure partie de ses recettes de services fournis par une seule personne physique. Cette extension est nécessaire pour éviter que, par exemple, des services similaires fournis par une personne physique et par une société dont la totalité des actions appartient au seul salarié de cette société ne soient traités de manière différente.

156.~~42.35~~ L'alinéa peut s'appliquer dans diverses situations où une entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire d'une personne physique, comme cela est le cas lorsque ces prestations sont exécutées par une entreprise individuelle, par l'associé d'une société de personnes, par le salarié d'une société, etc. Les principales conditions requises sont les suivantes :

- la personne physique par l'intermédiaire de laquelle sont exécutées les prestations de services doit être présente dans un État pendant une ou des périodes qui, au total, excèdent 183 jours durant toute période de douze mois, et
- plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise pendant la ou les périodes de présence doivent provenir de prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne.

157.~~42.36~~ La première condition fait référence au nombre de jours de présence d'une personne physique. Comme la formulation est identique à celle de ~~l'alinéa 2~~ *a*) ***du paragraphe 2*** de l'article 15, les principes applicables au calcul des jours de présence aux fins de ce dernier alinéa s'appliquent aussi au calcul des jours de présence aux fins du paragraphe suggéré.

158.~~42.37~~ Aux fins de la deuxième condition, selon laquelle plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par une entreprise au cours de la ou des périodes concernées doivent provenir des prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne physique, le montant des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise représente ce que l'entreprise a facturé ou devrait facturer au titre des activités qu'elle exerce quelle que soit la date à laquelle la facturation est effectuée et indépendamment des règles du droit national sur la date à laquelle ces recettes doivent être prises en compte aux fins de l'impôt. Ces activités ne sont pas confinées aux activités liées à la fourniture de services. Les recettes brutes imputables aux « activités d'exploitation active » excluent manifestement les produits d'activités d'investissement passif, y compris, par exemple, les intérêts et dividendes reçus au titre de l'investissement de fonds excédentaires. Les États ont

néanmoins la faculté de préférer l'emploi d'un autre critère tel que le fait que « 50 pour cent des bénéfices de l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des services » ou que « les services représentent la majeure partie des activités de l'entreprise » pour déterminer dans quelles circonstances une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes de prestations de services exécutées sur leur territoire par l'intermédiaire d'une personne physique.

159.~~42.38~~ Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa *a*) (dans l'hypothèse où la disposition alternative a été incluse dans une convention entre les États R et S) :

- *Exemple 1* : W, une résidente de l'État R, est un consultant qui exploite sa propre entreprise sous son propre nom (il s'agit donc d'une entreprise individuelle). Entre le 2 février 00 et le 1er février 01, elle est présente dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, toutes les recettes de ses activités d'entreprise proviennent des prestations de services qu'elle exécute dans l'État S. Puisque l'alinéa *a*) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.

- *Exemple 2* : X, un résident de l'État R, est un des deux actionnaires et employés de XCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services d'ingénierie. Entre le 20 décembre 00 et le 19 décembre 01, X est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 70 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active de XCO proviennent des prestations de services exécutées par X dans l'État S. Puisque l'alinéa *a*) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de XCO situé dans l'État S.

- *Exemple 3* : X et Y, qui sont résidents de l'État R, sont les deux associés de X&Y, une société de personnes établie dans l'État R qui offre des services juridiques. L'État S traite les sociétés de personnes comme des entités transparentes ~~au~~***sur le*** plan fiscal. Entre le 15 juillet 00 et le 14 juillet 01, Y est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 240 jours et pendant cette période, 55 pour cent de tous les honoraires de X&Y imputables aux activités d'exploitation active de X&Y proviennent des prestations de services exécutées par Y dans l'État S. L'alinéa *a*) s'applique dans cette situation et, pour les fins de l'imposition de X et Y, les prestations de services exécutées par Y sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.

- *Exemple 4* : Z, un résident de l'État R, est un des dix employés de ACO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de comptabilité. Entre le 10 avril 00 et le 9 avril 01, Z est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 12pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active de ACO proviennent des prestations de services exécutées par Z dans l'État S. L'alinéa *a*) ne s'applique pas dans cette situation et, à moins que l'alinéa *b*) ne s'applique à ACO, ACO ne sera pas réputé avoir un établissement stable dans l'État S en vertu de la disposition alternative.

160.~~42.39~~ L'alinéa *b*) traite du cas d'une entreprise qui exécute des prestations de services dans un État contractant en relation avec un projet donné (ou pour des projets connexes) et qui exécute ces prestations par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques pendant une durée substantielle. La ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence doit ou doivent être considérées au regard de l'entreprise et non des personnes physiques. Il n'est donc pas nécessaire que ce soient la ou les mêmes personnes physiques qui exécutent les prestations de services et sont présentes pendant toutes ces périodes. Dès lors que, durant une journée donnée, l'entreprise exécute ses prestations de services par l'intermédiaire d'au moins une personne physique qui les exécute et est

présente dans l'État, cette journée sera incluse dans la ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence. Il est évident, cependant, que cette journée ne comptera que comme une seule journée sans égard pour le nombre de personnes physiques qui exécutent ces prestations de services pour l'entreprise durant la même journée.

161. ~~42.40~~ La référence à une « entreprise [...] [qui] exécute des prestations de services … pour le même projet » doit être interprétée du point de vue de l'entreprise qui fournit les services. Par conséquent, une entreprise peut exécuter deux projets différents de fourniture de services à un même client (par exemple la fourniture de conseils fiscaux et de formation dans un domaine indépendant de la fiscalité) et, quoique ces prestations puissent concerner un même projet du client, on ne doit pas considérer que les prestations de services sont exécutées pour le même projet.

162. ~~42.41~~ La référence aux « projets connexes » vise à couvrir les cas où les services sont fournis dans le cadre de projets distincts exécutés par une entreprise mais où ces projets ont une cohérence commerciale (voir les paragraphes ~~5.3 et 5.4~~***24 et 25*** ci-dessus). Les faits et circonstances de chaque cas doivent être examinés afin de déterminer si des projets sont connexes mais les facteurs généralement pertinents à cette fin incluent :

- la question de savoir si les projets sont couverts par un seul contrat-cadre ;
- lorsque les projets sont couverts par différents contrats, la question de savoir si ces différents contrats ont été conclus par la même personne ou des personnes différentes et si la conclusion de contrats supplémentaires aurait raisonnablement été envisagée lors de la conclusion du premier contrat ;
- la question de savoir si la nature du travail à effectuer dans le cadre des différents projets est la même ;
- la question de savoir si les mêmes personnes physiques exécutent les prestations de services requises dans le cadre des différents projets.

163. ~~42.42~~ L'alinéa *b*) exige que, pendant les périodes concernées, l'entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire de personnes physiques qui exécutent ces prestations dans l'autre État. À cet effet, une période au cours de laquelle des personnes physiques exécutent des prestations de services signifie une période pendant laquelle les prestations de services sont effectivement exécutées, ce qui correspondra normalement aux jours de travail de ces personnes. Une entreprise qui accepte de laisser du personnel disponible au cas où un client aurait besoin des services de ce personnel et qui facture au client des frais d'attente pour ce faire doit être considérée comme exécutant des prestations de services par l'intermédiaire des personnes physiques concernées même si celles-ci sont inactives durant les journées de travail durant lesquelles elles sont ainsi mises en disponibilité.

164. ~~42.43~~ Comme cela est expliqué au paragraphe ~~42.32~~***153 ci-dessus***, les personnes physiques par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services seront, pour l'application de la disposition alternative, les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe ~~10~~***39*** ci-dessus. Cependant, si une personne physique exécute des prestations de services pour le compte d'une entreprise, l'exception incluse dans la dernière phrase de la disposition vise à préciser que les prestations de services exécutées par cette personne ne seront prises en compte en ce qui concerne une autre entreprise que dans la mesure où le travail de cette personne est effectué sous la supervision, la direction ou le contrôle de cette autre entreprise. Ainsi, si une entreprise qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers fournit ces services par l'intermédiaire de salariés d'une entreprise distincte (par exemple une entreprise fournissant des services sous-traités), les prestations de services exécutées par ces salariés ne sont pas prises en compte pour l'application

de l'alinéa *b*) en ce qui concerne la société qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers. Cette règle s'applique indépendamment du fait que l'entreprise distincte soit associée à la société qui a conclu ce contrat ou en soit indépendante.

165. ~~42.44~~ Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa *b*) (dans l'hypothèse où la disposition alternative a été incluse dans une convention entre les États R et S) :

- *Exemple 1* : X, une société qui est un résident de l'État R, a convenu avec la société Y d'effectuer des relevés géologiques en divers endroits situés dans l'État S où l'entreprise Y détient des droit d'exploration. Entre le 15 mai 00 et le 14 mai 01, ces relevés sont effectués durant une période de 185 jours de travail par des employés de la société X ainsi que par des travailleurs indépendants à qui X a sous-traité une partie du travail à effectuer mais qui travaillent sous la direction, la supervision ou le contrôle de X. Puisque l'alinéa *b*) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de X situé dans l'État S.
- *Exemple 2* : Y, un résident de l'État T, est un des deux actionnaires et employés de WYCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de formation. Entre le 10 juin 00 et le 9 juin 01, Y exécute des prestations de services dans l'État S en vertu d'un contrat conclu entre WYCO et une société qui est un résident de l'État S et selon lequel WYCO doit former les employés de cette société. Ces prestations de services sont effectuées durant une période de 185 jours de travail. Durant la période durant laquelle Y est présent dans l'État S, les recettes imputables à ces services représentent 40pour cent des recettes brutes de WYCO imputables à des activités d'exploitation active. Même si l'alinéa *a*) ne s'applique pas dans cette situation, l'alinéa *b*) s'applique et ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de WYCO situé dans l'État S.
- *Exemple 3* : ZCO, un résident de l'État R, a sous-traité à la société OCO, un résident de l'État S, le support technique que ZCO offre par téléphone à ses clients. OCO exploite un centre d'appels pour plusieurs sociétés semblables à ZCO. Pendant la période du 1er janvier 00 au 31 décembre 00, les salariés d'OCO fournissent un support technique à divers clients de ZCO. Puisque les salariés d'OCO ne sont pas sous la supervision, la direction ou le contrôle de ZCO, on ne peut considérer, pour l'application de l'alinéa *b*), que ZCO exécute des prestations de services dans l'État S par l'intermédiaire de ces salariés. De plus, même si les services fournis par les salariés d'OCO aux divers clients de ZCO sont similaires, ceux-ci sont fournis en vertu de contrats distincts conclus avec des clients qui ne sont pas liés : on ne pourrait donc pas considérer que ces services sont rendus dans le cadre du même projet ou de projets connexes.

166. ~~42.45~~ Les seuils de 183 jours prévus dans la disposition alternative peuvent donner lieu au même type d'abus que celui qui est décrit dans le paragraphe ~~18~~***52*** ci-dessus. Comme cela est indiqué dans ce paragraphe, ***outre le fait que de tels abus peuvent, compte tenu des circonstances, être sujets à l'application de*** ~~des~~ règles législatives ou jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale ~~peuvent s'appliquer de manière à prévenir de tels abus.~~***, ces abus peuvent également être couverts par la règle anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29.*** Il se peut toutefois que certains États préfèrent régler ce problème en incluant une disposition spécifique dans l'article. Cette disposition pourrait être rédigée de la manière suivante :

> Aux fins du paragraphe [x], lorsqu'une entreprise d'un État contractant qui exécute des prestations de services dans un autre État contractant est, pendant une période donnée, ~~associée~~ ***étroitement liée*** à une autre entreprise qui exécute dans cet autre État des prestations de services sensiblement similaires pour le même projet ou pour des projets connexes par

l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui, pendant cette période, sont présents et exécutent ces prestations de services dans cet État, la première entreprise est réputée, pendant cette période, exécuter dans l'autre État des prestations de services pour ce même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire de ces personnes. ~~Aux fins de la phrase qui précède, une entreprise est réputée associée à une autre entreprise si l'une d'entre elles est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou si toutes deux sont contrôlées directement ou indirectement par les mêmes personnes, indépendamment du fait que ces personnes soient ou non des résidents de l'un des États contractants.~~

167.~~42.46~~ Selon la disposition, les activités exercées dans l'autre État par les personnes auxquelles il est fait référence à l'alinéa *a*) ou *b*) et par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exécute les prestations de services pendant la ou les périodes auxquelles il est fait référence dans ces alinéas sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable que l'entreprise possède dans cet autre État. L'entreprise est donc réputée avoir un établissement stable dans cet autre État aux fins de toutes les dispositions de la Convention (y compris, par exemple, le paragraphe 5 de l'article 11 et le paragraphe 2 de l'article 15) et les bénéfices tirés des activités exercées dans l'autre État dans le cadre de la fourniture de ces services sont imputables à cet établissement stable et sont donc imposables dans cet État conformément à l'article 7.

168.~~42.47~~ En considérant que les activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services concernées sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable dont l'entreprise dispose dans un État contractant, la disposition permet l'application de l'article 7 et, par voie de conséquence, l'imposition par cet État des bénéfices imputables à ces activités. En règle générale, il importe de s'assurer que seuls les bénéfices tirés des activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services sont imposés ; s'il peut exister certaines exceptions, il serait préjudiciable au commerce international de services que les paiements reçus en contrepartie de ces services soient imposés sans tenir compte des dépenses directes ou indirectes encourues aux fins de l'exécution de ces prestations de services.

169.~~42.48~~ Cette disposition alternative ne s'applique pas si les services fournis se limitent à ceux qui sont mentionnés au paragraphe 4 de l'article 5 qui, si ces prestations étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Comme la disposition fait référence à l'exécution de prestations de services par l'entreprise et ne couvre donc pas les services fournis à l'entreprise elle- même, la plupart des dispositions du paragraphe 4 ne sont sans doute pas pertinentes. Il se peut toutefois que les prestations qui sont exécutées soient exclusivement de nature préparatoire ou auxiliaire (par exemple, la fourniture d'informations à des clients potentiels lorsqu'il s'agit uniquement d'une activité préparatoire à l'exercice des activités habituelles de l'entreprise ; voir le paragraphe ~~23~~***71*** ci-dessus) et, dans ce cas, il est logique de ne pas considérer que l'exécution de ces prestations de services constitue un établissement stable.

65. Renuméroter et remplacer le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit:

170~~43.~~ S'agissant du paragraphe ***64***~~26.1~~, l'*Allemagne* réserve sa position sur la question de savoir si, et dans quelles conditions, l'acquisition d'un droit de disposition de la capacité de transport d'une conduite ou de la capacité d'installations techniques, de lignes et de câbles pour la transmission d'électricité ou de communications (incluant la transmission d'émissions de radio et de télévision) qui appartiennent à un tiers peut faire en sorte que cette conduite ou ce câble soit considérée comme étant à la disposition de l'acquéreur en tant qu'installation fixe d'affaires.

66. Supprimer le paragraphe 44 suivant des Commentaires sur l'article 5:

~~44. La *République slovaque* et la *République tchèque* souhaitent ajouter au paragraphe 25 leur observation selon laquelle lorsqu'une entreprise a mis en place un bureau (tel qu'un bureau de représentation commerciale) dans un pays et lorsque les salariés qui y travaillent participent activement à la négociation de contrats pour l'importation de biens ou services dans ce pays, le bureau ne relèvera pas dans la plupart des cas du paragraphe 4 de l'article 5. Il y a participation active aux négociations lorsque les éléments essentiels du contrat — catégorie, qualité, quantité de produits par exemple ainsi que la date et les conditions de livraison — sont déterminés par le bureau en question. Ces activités constituent un élément distinct et indispensable des activités d'entreprise de l'entreprise étrangère et non pas simplement des activités à caractère auxiliaire ou préparatoire.~~

67. Renuméroter et remplacer les paragraphes 45 à 45.11 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit:

171~~45~~. En ce qui concerne le paragraphe ***104***~~38~~, le *Mexique* considère que le principe de pleine concurrence doit aussi être considéré au moment de déterminer si un agent dispose ou non d'un statut indépendant pour l'application du paragraphe 6 de l'article et désire, lorsque cela sera nécessaire, clarifier dans ses conventions que c'est ainsi que ce paragraphe doit être interprété.

172.~~45.1~~ L'*Allemagne*, en ce qui concerne la troisième phrase du paragraphe ***50***~~17~~, estime que les activités d'entreprise qui ont lieu sur un chantier de construction et qui sont limitées à la planification et la supervision d'un projet de construction ne peuvent constituer un établissement stable que si elles satisfont aux exigences énoncées au paragraphe 1 de l'article 5.

173.~~45.2~~ L'*Italie* et le *Portugal* considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe ***2***~~1.1~~ — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est à dire par la suppression de l'article 14.

174.~~45.3~~ La *République tchèque* a donné un certain nombre d'explications et émis un certain nombre de réserves concernant le rapport sur les « Questions soulevées par l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ». En particulier, la République tchèque n'est pas d'accord avec l'interprétation mentionnée aux paragraphes ***24***~~5.3~~ (première partie du paragraphe) et ***25***~~5.4~~ (première partie du paragraphe). Selon sa politique, ces exemples pourraient également être considérés comme constituant un établissement stable si les services sont fournis sur son territoire pendant une période suffisamment importante.

175.~~45.4~~ En ce qui concerne le paragraphe ***50***~~17~~, la *République tchèque* adopte une interprétation plus étroite du terme « chantier de montage » et par conséquent elle limite son champ d'application aux activités d'installation et d'assemblage liées à un chantier de construction. En outre, la République tchèque adhère à une interprétation selon laquelle les activités de surveillance ne seront automatiquement couvertes par le paragraphe 3 de l'article 5 que si elles sont exercées par l'entrepreneur. Sinon, elles ne seront couvertes par ce texte que si elles sont expressément mentionnées dans cette disposition spéciale. Dans le cas d'un chantier de montage sans rapport avec un chantier de construction et lorsque ces activités de surveillance sont exercées par une entreprise autre que l'entrepreneur et que cela n'est pas expressément mentionné au paragraphe 3 de l'article 5, ces activités sont automatiquement soumises aux règles concernant l'imposition des revenus tirés de la fourniture d'autres services.

176.~~45.5~~ En ce qui concerne les paragraphes ***122***~~42.1~~ à ***131***~~42.10~~, le *Royaume-Uni* est d'avis qu'un serveur utilisé par un « cybermarchand », soit isolément, soit avec des sites web, ne peut en tant que tel constituer un établissement stable.

177.~~45.6~~ Le *Chili* et la *Grèce* ne partagent pas toutes les interprétations incluses aux paragraphes ***122***~~42.1~~ à ***131***~~42.10~~.

178.~~45.7~~ L'*Allemagne* est en désaccord avec l'interprétation donnée dans l'exemple du peintre au paragraphe ***17***~~4.5~~ ; selon elle, cette interprétation est incompatible avec le principe exprimé dans la première phrase du paragraphe ***12***~~4.2~~ et il n'y a donc pas d'établissement stable au sens du paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de Convention. Dans l'exemple donné au paragraphe ***25***~~5.4~~, l'Allemagne exigerait que les bureaux utilisés soient à la disposition du consultant en plus du fait qu'il y soit simplement présent durant les activités de formation.

179.~~45.8~~ L'*Allemagne* réserve sa position en ce qui concerne la portée et les limites de l'application des suggestions exprimées dans ***la*** ~~les~~ deuxième ***phrase du paragraphe 28 et les paragraphes 29 et 30***~~, cinquième, sixième et septième phrases du paragraphe 6~~ et considère qu'afin de conclure à l'existence d'une installation fixe d'affaires, une certaine période minimale de présence durant l'année visée est nécessaire pour satisfaire la condition d'un certain degré de permanence et ce, malgré la nature récurrente ou autre de l'activité. En particulier, l'Allemagne est en désaccord avec l'utilisation du critère de lien économique — tel que décrit dans la ***première***~~sixième~~ phrase du paragraphe ***30***~~6~~ — dans le but de justifier une exception aux conditions de présence et de durée.

180.~~45.9~~ En ce qui concerne le paragraphe ***98***~~33.1~~ (et la référence aux paragraphes ***83***~~32~~ et ***28 à 30***~~6~~), l'*Allemagne* attache une importance croissante à la nécessité d'une période minimale de représentation pour les fins du paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de Convention dans les cas où l'agent n'est pas résident de l'État de source et n'y dispose pas d'une installation fixe d'affaires. Dans ces cas, l'Allemagne adopte donc une conception étroite de l'application des facteurs mentionnés au***x*** paragraph***es 28 à 30***~~6~~.

181~~45.10~~ L'*Italie* désire préciser qu'en ce qui concerne les paragraphes ***97, 116, 117 and 118***~~33, 41, 41.1 et 42~~, sa jurisprudence ne peut être ignorée pour les fins de l'interprétation des cas visés par ces paragraphes.

182~~45.11~~ Le ***Mexique et le*** Portugal se réserve***nt*** le droit de ne pas suivre les interprétations données aux paragraphes ***122***~~42.1~~ à ***131***~~42.10~~.

68. Ajouter le nouveau titre et les nouveaux paragraphes 183 à 187 suivants aux Commentaires sur l'article 5 :

183. La Turquie réserve sa position sur le point de savoir si, et dans quelles circonstances, les activités mentionnées aux paragraphes 122 à 131 constituent un établissement stable.

184. La Finlande et la Suède considèrent que lorsqu'un État choisit d'inclure dans une convention la version alternative du paragraphe 4 de l'article 5 figurant au paragraphe 78 des Commentaires, il n'est pas nécessaire d'inclure le paragraphe 4.1 de l'article 5 dans la convention.

185. L'Allemagne réserve sa position concernant l'application de la première phrase du paragraphe 9.

186. La Grèce ne partage pas toutes les interprétations données au paragraphe 45.

Réserves sur l'article

187. Les États-Unis se réservent le droit de suivre les versions des paragraphes 5 et 6 en vigueur avant la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale.

69. Renuméroter le paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 5 en tant que le paragraphe 188 :

188~~46~~. L'*Australie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si elle y exerce des activités en rapport avec les ressources naturelles ou y utilise un équipement important avec un certain degré de continuité ou si une personne — agissant dans cet État pour le compte de l'entreprise — produit ou transforme dans cet État des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise

70. Renuméroter et remplacer le paragraphe 47 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

189~~47~~. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes, le *Canada*, le *Danemark*, l'*Irlande*, ***la Lettonie,*** la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.

71. Renuméroter les paragraphes 48 à 54 des Commentaires sur l'article 5 en tant que les paragraphes 190 à 196.

72. Ajouter le nouveau paragraphe 197 suivant aux Commentaires sur l'article 5 :

197. La Lettonie se réserve le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur son territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois.

73. Renuméroter les paragraphes 55 et 56 des Commentaires sur l'article 5 en tant que les paragraphes 198 et 199.

74. Ajouter le nouveau paragraphe 200 suivant aux Commentaires sur l'article 5:

200. La Grèce et le Mexique se réserve le droit de remplacer à l'alinéa 2 f) le terme « d'extraction » par les termes « d'extraction, d'exploration ou d'exploitation ».

75. Renuméroter les paragraphes 57 à 65 des Commentaires sur l'article 5 comme les paragraphes 201 à 209.

76. Renuméroter et remplacer les paragraphes 66 et 67 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

210~~66~~. *Le Chili* se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 en supprimant l'alinéa *f*)***,*** ~~et~~ en remplaçant ***le texte de*** l'alinéa *e*) par ***« une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de faire de la publicité, de diffuser des informations, de mener des recherches scientifiques ou des activités similaires pour le compte de l'entreprise ; », et en supprimant « ou, dans le cas visé à l'alinéa f), l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires , » de la dernière partie du paragraphe 4*** ~~par le texte correspondant repris du Projet de Convention de 1963~~.

211~~67~~. *Le Mexique* se réserve le droit d'exclure l'alinéa *f*) du paragraphe 4 de l'article car il considère qu'un établissement stable pourrait exister si une installation fixe d'affaires est utilisée pour l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas *a)* à *e*) du paragraphe 4.

77. Ajouter les nouveaux titres et les paragraphes 212 et 213 suivants aux Commentaires sur l'article 5 :

Paragraphe 4.1

212. La Finlande, le Luxembourg, la Suède et la Suisse se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 4.1 dans leurs conventions.

Paragraphe 5

213. L'Allemagne, la Finlande, le Luxembourg, la Suède et la Suisse se réservent le droit d'utiliser la version précédente du paragraphe 5 de l'article 5 (la version qui figurait dans le Modèle de Convention fiscale en vigueur juste avant la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale).

78. Supprimer le paragraphe 68 suivant des Commentaires sur l'article 5 :

~~68. L'*Estonie* et la *Slovénie* se réservent le droit d'amender le paragraphe 6 afin de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.~~

79. Ajouter les nouveaux paragraphes 214 à 216 suivants et le nouveau titre suivant aux Commentaires sur l'article 5 (après le titre « Paragraphe 6 »):

214. La Finlande, le Luxembourg et la Suède se réservent le droit d'utiliser la version précédente du paragraphe 6 de l'article 5 (la version qui figurait dans le Modèle de Convention fiscale en vigueur juste avant la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale).

215. L'Allemagne se réserve le droit d'utiliser la version précédente du paragraphe 6 (la version qui figurait dans le Modèle de Convention fiscale en vigueur juste avant la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale) parce qu'elle n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle une personne ne devrait pas être considérée comme un agent indépendant uniquement parce que cette personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée.

Paragraphe 8

216. La Finlande et la Suède se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 8 dans leurs conventions.

Article 6

80. Remplacer le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 6 par ce qui suit :

2. En définissant la notion de biens immobiliers par référence au droit de l'État où le bien est situé, ainsi que le prévoit le paragraphe 2, on réduit les difficultés d'interprétation relatives à la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier. Toutefois, le paragraphe mentionne spécifiquement les biens et droits qui doivent toujours être

considérés comme biens immobiliers. En fait, ces biens et droits sont déjà assimilés à des biens immobiliers selon la législation ou la réglementation fiscale de la plupart des pays membres de l'OCDE. Inversement, le paragraphe spécifie que les navires~~, les bateaux~~ et les aéronefs ne seront jamais considérés comme biens immobiliers. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant le revenu des créances garanties par gage immobilier, cette question étant réglée dans le cadre de l'article 11.

81. Remplacer le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 6 par ce qui suit :

5. La *Finlande* ***et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit d'imposer les revenus d'actionnaires de sociétés ***résidentes*** ~~finlandaises~~ provenant de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage, sous tout autre forme, du droit de jouissance de biens immobiliers situés ***sur leur territoire*** ~~en Finlande~~ et détenus par la société, lorsqu'un tel droit est fondé sur la propriété d'actions ou d'autres parts sociales de la société.

82. Remplacer le paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 6 par ce qui suit :

8. Le *Canada* ***et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit d'ajouter dans le paragraphe 3 une référence aux revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers.

83. Remplacer le paragraphe 14 des Commentaires sur l'article 6 par ce qui suit :

14. *Israël* ***et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit d'inclure au paragraphe 2 les mots « une option ou un droit similaire d'acquérir un bien immobilier ».

84. Ajouter les nouveaux paragraphes 15 et 16 suivants aux Commentaires sur l'article 6 :

15. Le Portugal se réserve le droit d'étendre la portée de l'article 6 afin de couvrir le revenu tiré d'un bien mobilier ou le revenu généré par des services qui sont liés à l'usage ou au droit d'usage d'un bien immobilier qui, selon la législation fiscale de l'État contractant dans lequel le bien est situé, est assimilé au revenu provenant d'un bien immobilier.

16. La Grèce se réserve le droit d'inclure les bateaux ainsi que les navires dans la définition au paragraphe 2.

Article 7

85. Remplacer le paragraphe 14 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

14. L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit, pour un État contractant, d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par les entreprises de l'autre État contractant. ***Comme le confirme le paragraphe 3 de l'article 1,*** ~~En revanche,~~ ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents au terme de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence à la partie des bénéfices d'une entreprise qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participation de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi ***le*** paragraphe ~~23~~***81*** des Commentaires sur l'article 1~~ et paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10~~).

86. Remplacer le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

43. Une dernière disposition qui a été retirée de l'article à ce moment prévoyait qu'« [a]ucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise ». L'alinéa 4 *d*) de l'article 5***, tel qu'il se lisait à ce moment,*** reconnaiss***ait***~~ît~~ que, lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilis***ait***~~e~~ dans l'autre État une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises pour son propre compte, son activité sur ce site ne d***evait***~~oit~~ pas être considérée comme ayant atteint un niveau qui justifi***ait***~~e~~ l'imposition dans cet autre État ***(les modifications apportées à l'article 5 en 2017 ont réduit le champ d'application de cette exception)***. Cependant, lorsque l'alinéa 4 *d*) n'***était***~~est~~ pas applicable parce que d'autres activités ***étaient***~~sont~~ exercées par l'entreprise au moyen de cette installation d'affaires, qui constitu***ait***~~e~~ par conséquent un établissement stable, il y a***vait*** lieu d'attribuer des bénéfices à toutes les fonctions exercées sur ce site. En effet, si les activités d'achat ***avaient été***~~étaient~~ exercées par une entreprise indépendante, l'acheteur ***aurait été***~~serait~~ rémunéré en échange de ses services dans des conditions de pleine concurrence. Par ailleurs, comme une exemption fiscale limitée aux activités d'achat menées pour le compte de l'entreprise suppose~~r~~ait que les dépenses encourues en vue de l'exercice de ces activités soient exclues dans la détermination des bénéfices de l'établissement stable, une telle exemption ***pouvait*** poser~~ait~~ des problèmes administratifs. Le Comité a donc estimé qu'une disposition en vertu de laquelle aucun bénéfice ne devrait être attribué à un établissement stable en raison du simple achat de marchandises pour l'entreprise n'était pas compatible avec le principe de pleine concurrence et ne devait pas être insérée dans l'article.

87. Ajouter le paragraphe 59.1 suivant aux Commentaires sur l'article 7 :

59.1 En vertu de la législation nationale de certains pays, un contribuable peut être autorisé, dans des circonstances appropriées, à modifier une déclaration de revenu déposée antérieurement dans le but d'ajuster les bénéfices attribuables à un établissement stable afin de refléter une attribution de bénéfices qui, de l'avis du contribuable, est conforme aux principes de l'entité distincte et de pleine concurrence qui sont sous-jacents à l'article 7. Lorsqu'ils sont effectués de bonne foi, ces ajustements peuvent faciliter l'attribution correcte des bénéfices à un établissement stable conformément au paragraphe 2. Toutefois, une double imposition peut se produire, par exemple, si un tel ajustement initié par un contribuable augmente les bénéfices attribués à un établissement stable situé dans un État contractant sans qu'il y ait d'ajustement corrélatif approprié dans l'autre État contractant. L'élimination de cette double imposition s'inscrit dans le champ d'application du paragraphe 3. En effet, dans la mesure où l'impôt a été prélevé sur les bénéfices majorés dans le premier État, cet État peut être considéré comme ayant ajusté les bénéfices attribuables à l'établissement stable et comme ayant imposé des bénéfices qui ont été imposés dans l'autre État. Dans ces conditions, l'article 25 permet aux autorités compétentes des États contractants de se consulter afin d'éliminer la double imposition; les autorités compétentes peuvent, le cas échéant, utiliser la procédure d'accord amiable pour déterminer si l'ajustement initial satisfait aux conditions énoncées au paragraphe 2 et, si tel est le cas, déterminer le montant de l'ajustement approprié au montant de l'impôt perçu sur les bénéfices attribuables à l'établissement stable afin d'éliminer la double imposition.

88. Remplacer le paragraphe 62 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

62. Comme le paragraphe 2 de l'article 9, le paragraphe 3 ne répond pas à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel un État ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices attribuables à un établissement stable à la suite d'une révision à la hausse de ces bénéfices dans l'autre État. Certains États considèrent que l'obligation ne devrait pas être limitée dans le temps — en d'autres termes que, même si l'État qui effectue l'ajustement initial remonte plusieurs années en arrière, l'entreprise devrait avoir en toute équité l'assurance qu'un

ajustement approprié sera effectué dans l'autre État. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de cette sorte ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. Cette question n'a pas été abordée ni dans le texte du paragraphe 2 de l'article 9 ni dans celui du paragraphe 3 mais les États contractants sont libres d'inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation pour un État d'opérer un ajustement approprié (voir sur ce point les paragraphes 39, 40 et 41 des Commentaires sur l'article 25). ***Les États contractants peuvent également vouloir régler cette question par une disposition limitant la durée durant laquelle un ajustement peut être effectué conformément au paragraphe 2 de l'article 7. Une telle solution permettra d'éviter la double imposition que pourrait entraîner l'absence d'ajustement dans l'autre État conformément au paragraphe 3 de l'article suite à un ajustement effectué par le premier État conformément au paragraphe 2. Les États contractants qui souhaitent obtenir ce résultat peuvent convenir bilatéralement d'ajouter le paragraphe suivant après le paragraphe 4 :***

> ***5. Un État contractant ne doit pas ajuster les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants après [délai convenu bilatéralement] à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les bénéfices auraient été attribuables à l'établissement stable. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent pas en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré.***

89. Supprimer les paragraphes 79 à 81 suivants des Commentaires sur l'article 7 :

~~79. La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 14 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application des législations relatives aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 7, paragraphe 1. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de l'article 7, paragraphe 1. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient à l'article 7, paragraphe 1.~~

~~80. Le *Luxembourg* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 14 disposant que le paragraphe 1 de l'article 7 ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale. En effet, cette interprétation met en question le principe fondamental contenu dans le paragraphe 1 de l'article 7.~~

~~81. S'agissant du paragraphe 14, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1.~~

90. Remplacer le paragraphe 89 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

89. Les *États-Unis* se réservent le droit de modifier l'article 7 afin de permettre, en application des paragraphes 1 et 2 de l'article, que tout revenu ou gain imputable à un établissement stable durant son existence puisse être imposé dans l'État ou l'établissement stable se situait même lorsque les paiements correspondants ont été effectués après la fin de l'existence de l'établissement stable. Les États-Unis veulent aussi indiquer qu'ils se réservent le droit d'appliquer cette même règle aux articles ***10,*** 11, 12, 13 et 21.

91. Remplacer le paragraphe 96 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

96. ***L'Autriche,*** ~~***L***~~***le*** *Chili*, la *Grèce*, le *Mexique*, la *République slovaque* et la *Turquie* se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale telle qu'il se lisait immédiatement avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale. Ils ne peuvent donc entériner les modifications aux Commentaires sur l'article effectuées lors de cette mise à jour.

92. Ajouter les nouveaux paragraphes 99 et 100 suivants aux Commentaires sur l'article 7 :

99. L'Australie se réserve le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7 en tenant compte de ses observations et réserves sur cette version (la version qui figurait dans le Modèle de Convention fiscale en vigueur juste avant la mise à jour 2010).

100. La Lettonie se réserve le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale, sous réserve de ses positions sur cette version précédente (voir l'annexe aux Positions des économies non membres sur l'article 7).

Article 8

93. Remplacer le titre et les paragraphes 1 à 3 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 8
CONCERNANT L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES PROVENANT
DE LA NAVIGATION MARITIME~~, INTÉRIEURE~~ ET AÉRIENNE *INTERNATIONALE*

Paragraphe 1

1. La disposition du paragraphe 1 qui concerne les bénéfices de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs a pour but d'assurer que ces bénéfices seront imposés dans un seul État. La disposition est basée sur le principe suivant lequel le droit d'imposition doit être réservé à l'État contractant ~~où se trouve le siège de direction effective~~ de l'entreprise. L'expression « trafic international » est définie à l'alinéa *e*) du paragraphe 1 de l'article 3.

2. ~~Dans certains cas, l'État contractant où se trouve le siège de direction effective peut ne pas être l'État dont est résidente l'entreprise qui exploite les navires ou aéronefs ; aussi~~ ***Jusqu'en 2017, le paragraphe 1 prévoyait que le droit d'imposition devait être réservé à l'État contractant où se trouvait le siège de direction effective de l'entreprise. Un examen des pratiques suivies par les pays membres et non membres de l'OCDE en ce qui concerne les conventions a cependant montré que la majorité de ces États préféraient attribuer le droit d'imposition à l'État de l'entreprise, et l'article a été modifié en conséquence.*** Certains États, ***cependant,*** préfèrent ~~ils~~ ***continuer à utiliser la formulation précédente et*** conférer le droit d'imposition exclusive à l'État ~~de la résidence~~ ***où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise***. Ces États ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante :

> Les bénéfices ~~d'une entreprise d'un État contractant~~ provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise.

3. ***Les États qui souhaitent utiliser la formulation alternative du paragraphe 2 ci-dessus peuvent également vouloir traiter le cas particulier dans lequel le siège de direction effective de l'entreprise se trouve à bord d'un navire, ce qu'ils peuvent faire en ajoutant la disposition suivante :***

Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord d'un navire, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire est un résident.

~~En revanche, d'autres États préfèrent combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, en conférant le droit d'imposition en premier lieu à l'État où se trouve le siège de direction effective, l'État de la résidence éliminant, de son côté, la double imposition par l'application de l'article 23, pour autant que le premier État soit en mesure d'imposer la totalité des bénéfices de l'entreprise ; lorsque cet État n'est pas en mesure de le faire, le droit d'imposition est conféré en premier lieu à l'État de la résidence. Les États qui souhaitent appliquer ce principe ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante :~~

> ~~Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État. Toutefois, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans l'autre État et si celui-ci impose la totalité des bénéfices de l'entreprise provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, les bénéfices provenant de cette exploitation, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans le premier État, sont imposables dans cet autre État~~

94. Remplacer les paragraphes 15 à 22 des Commentaires sur l'article 8, et les sous-titres précédant ces paragraphes, par ce qui suit :

Exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure

15. ~~Les règles relatives au droit d'imposition de l'État de la résidence énoncées aux paragraphes 2 et 3 ci-dessus s'appliquent également à ce paragraphe de l'article.~~ ***Les États qui souhaitent appliquer à la navigation sur les fleuves, rivières, canaux et lacs, le même traitement qu'à la navigation maritime et aérienne en trafic international peuvent le faire en incluant la disposition suivante dans leurs conventions bilatérales :***

> ***Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans cet État.***

16. ~~Ce paragraphe vise à appliquer à la navigation sur les fleuves, rivières, canaux et lacs, le même traitement qu'à la navigation maritime et aérienne en trafic international. La disposition s'applique non seulement au transport par voie navigable entre deux ou plusieurs pays mais également au transport par voie navigable qui serait effectué par une entreprise d'un pays donné entre deux points situés dans un autre pays.~~ ***La disposition ci-dessus s'appliquerait non seulement au transport par voie navigable entre deux ou plusieurs pays (auquel cas ses dispositions recouperaient celles du paragraphe 1), mais également au transport par voie navigable qui serait effectué par une entreprise d'un État donné entre deux points situés dans un autre État. La formulation alternative figurant au paragraphe 2 ci-avant, selon laquelle le droit d'imposition serait réservé à l'État où se situe le siège de direction effective de l'entreprise, s'applique également à la disposition ci-dessus. Si cette disposition alternative est utilisée, il conviendrait d'ajouter une référence aux « bateaux utilisés dans la navigation intérieure » au paragraphe 3 des articles 13 et 22 pour faire en sorte d'appliquer à ces bateaux le même traitement qu'aux navires et aéronefs exploités en trafic international (voir également le paragraphe 9.3 des Commentaires sur l'article 15). Par ailleurs, les principes et les exemples***

présentés aux paragraphes 4 et 14 ci-avant seraient applicables, avec les adaptations nécessaires, pour la détermination des bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure. Les problèmes particuliers d'imposition que peut poser la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, pourraient également faire l'objet d'un règlement spécial par voie d'accord bilatéral.

~~16.1 Les paragraphes 4 à 14.1 ci-dessus donnent des indications concernant les bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Les principes et exemples qui figurent dans ces paragraphes sont applicables, avec les adaptations nécessaires, pour la détermination des bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure.~~

17. ~~La disposition n'exclut pas que les problèmes particuliers d'imposition que peut poser la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, fassent l'objet d'un règlement spécial par voie d'accord bilatéral.~~***Si la disposition alternative ci-dessus utilise le terme « bateau » en ce qui concerne le transport par voie navigable, cet usage résulte d'une distinction traditionnelle et ne saurait être interprété comme limitant de quelque manière le sens du terme « navire », utilisé dans l'ensemble de la Convention, qui a vocation à revêtir une acception large de manière à désigner tout bâtiment utilisé pour la navigation maritime.***

1***8***~~7.1~~ Il peut également être convenu bilatéralement que les bénéfices provenant de l'exploitation de navires se livrant à des activités de pêche, de dragage ou de remorquage en haute mer soient considérés comme des revenus couverts par les dispositions du présent article.

Entreprises ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime ou aérienne

1***9***~~8~~. Il résulte de la rédaction ~~des~~ ***du*** paragraphe~~s~~ 1 ~~et 2~~ que les entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de navigation maritime~~, intérieure~~ ou aérienne tombent néanmoins sous le coup des dispositions prévues à ce~~s~~ paragraphe~~s~~ en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de leurs navires~~, bateaux~~ et aéronefs.

20~~19~~. Si une entreprise a dans un pays étranger un établissement stable servant exclusivement à l'exploitation de ses navires ou aéronefs, il n'y a pas de raison de traiter cet établissement stable d'une autre manière que celui d'entreprises s'occupant exclusivement de navigation maritime~~, intérieure~~ ou aérienne.

2***1***~~0~~. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime~~, intérieure~~ ou aérienne, l'application des dispositions prévues au~~x~~ paragraphe~~s~~ 1~~ et 2~~ ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent des marchandises de l'entreprise à son établissement stable situé dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens n'est imposable dans l'État où est situé l'établissement stable. Il doit en être de même lorsque l'établissement stable dispose d'installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autres frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, même si certaines fonctions liées à l'exploitation de navires et aéronefs en trafic international peuvent être exercées par l'établissement stable, les bénéfices attribuables à ces fonctions sont imposables exclusivement dans l'État ~~où se trouve le siège de direction effective de l'~~ ***de cette*** entreprise. La totalité ou une partie des dépenses encourues dans l'exercice de ces fonctions doit être déduite dans le calcul de la part du bénéfice qui n'est pas imposable dans l'État où est situé l'établissement stable et ne réduira

donc pas la part des bénéfices attribuables à cet établissement qui peut être imposée dans cet État en vertu de l'article 7.

2~~2~~1. Lorsque des navires ou aéronefs sont exploités en trafic international, l'application de ***la formulation alternative du paragraphe 2 ci-dessus*** ~~l'article~~ aux bénéfices de cette exploitation ne sera pas modifiée par le fait que les navires ou aéronefs sont exploités par un établissement stable qui n'est pas le siège de direction effective de l'ensemble de l'entreprise ; par conséquent, même si ces bénéfices pouvaient être attribués à l'établissement stable en vertu de l'article 7, ils ne seraient imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise (résultat qui est confirmé par le paragraphe 4 de l'article 7).

~~22. Ce paragraphe traite du cas particulier où le lieu de direction effective de l'entreprise se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Dans ce cas, l'impôt ne sera perçu que par l'État sur le territoire duquel se trouve le port d'attache du navire ou du bateau. Il est prévu que si ce lieu ne peut être déterminé, l'impôt ne sera perçu que dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.~~

95. Remplacer le titre précédant le paragraphe 23 par ce qui suit :

Paragraphe 2<u>4</u>

96. Remplacer les paragraphes 28 et 29 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

28. La *Grèce* et le *Portugal* réservent leur position quant à l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires (voir les paragraphes 4 à 10.1***, 14 et 14.1***).

29. L'*Allemagne*, la *Grèce****, le Mexique*** et la Turquie réservent leur position au sujet de l'application de l'article aux revenus provenant des transports intérieurs de passagers ou de marchandises et de la location de conteneurs (voir les paragraphes 4, 6, 7 et 9 ci-dessus).

97. Remplacer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

32. ~~La *Belgique*, le *Canada*, les *États-Unis*, la *Grèce*, le *Mexique*, le *Royaume-Uni* et la *Turquie* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales (paragraphe 2 de l'article).~~***La Lettonie se réserve le droit d'appliquer, dans des cas exceptionnels, le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international.***

98. Remplacer le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

43. ~~Le *Chili*, l'*Estonie* et la *Slovénie* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22.~~***La Lettonie se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et de la location de conteneurs sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international.***

Article 9

99. Ajouter le nouveau paragraphe 6.1 suivant aux Commentaires sur l'article 9 :

6.1 En vertu de la législation nationale de certains pays, un contribuable peut être autorisé, dans des circonstances appropriées, à modifier une déclaration de revenu déposée antérieurement dans le but d'ajuster prix d'une transaction entre entreprises associées afin de refléter un prix qui, de l'avis du contribuable, est un prix de pleine concurrence. Lorsqu'ils sont effectués de bonne foi, ces ajustements peuvent faciliter la déclaration du revenu imposable par les contribuables en conformité avec le principe de pleine concurrence. Toutefois, une double imposition économique peut se produire, par exemple, si un tel ajustement initié par un contribuable augmente les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant sans qu'il y ait d'ajustement corrélatif approprié des bénéfices de l'entreprise associée dans l'autre État contractant. L'élimination de cette double imposition s'inscrit dans le champ d'application du paragraphe 2. En effet, dans la mesure où l'impôt a été prélevé sur les bénéfices majorés dans le premier État, cet État peut être considéré comme ayant ajusté les bénéfices d'une entreprise de cet État et comme ayant imposé des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État a été imposée. Dans ces conditions, l'article 25 permet aux autorités compétentes des États contractants de se consulter afin d'éliminer la double imposition; les autorités compétentes peuvent, le cas échéant, utiliser la procédure d'accord amiable pour déterminer si l'ajustement initial satisfait aux conditions énoncées au paragraphe 1 et, si tel est le cas, déterminer le montant de l'ajustement approprié au montant de l'impôt perçu sur ces bénéfices dans l'autre État afin d'éliminer la double imposition.

100. Remplacer le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 9 par ce qui suit :

10. Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. En conséquence, cette question n'a pas été abordée dans le texte de l'article mais les États contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'État B d'opérer un ajustement approprié (voir à ce sujet les paragraphes 39, 40 et 41 des Commentaires portant sur l'article 25). ***Les États contractants peuvent également vouloir régler cette question par une disposition limitant la durée durant laquelle un ajustement primaire peut être effectué conformément au paragraphe 1. Une telle solution permettra d'éviter la double imposition économique que pourrait entraîner l'absence d'ajustement corrélatif suite à l'ajustement primaire. Les États contractants qui souhaitent obtenir ce résultat peuvent convenir bilatéralement d'ajouter le paragraphe suivant après le paragraphe 2 :***

3. Un État contractant ne doit pas inclure dans les bénéfices d'une entreprise, et imposer en conséquence, des bénéfices qui auraient été réalisés par cette entreprise mais n'ont pu l'être en raisons des conditions mentionnées au paragraphe 1, après [délai convenu bilatéralement] à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les bénéfices auraient été réalisés par cette entreprise. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent pas en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré.

Article 10

101. Remplacer le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

2. ***Plusieurs États considèrent que*** ~~L~~ ***l***es bénéfices des sociétés de personnes sont les bénéfices des associés provenant de leur propre activité ; ce sont pour ces derniers des bénéfices d'entreprise. ***Ces États considèrent donc les sociétés de personnes comme transparentes sur le plan fiscal*** ~~Aussi l'~~***et les*** associé***s*** ~~est-il~~***sont-ils*** ordinairement imposé***s*** personnellement sur ~~sa~~***leur*** part du capital et du bénéfice de la société de personnes.

102. Remplacer les paragraphes 8 à 11 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

8. L'article ne traite que des dividendes versés par une société résidente d'un État contractant ~~à un résident de l'autre État contractant. Ces dispositions~~ ***et*** ne s'appliqu***e***~~nt~~ donc pas aux dividendes payés par une société qui est un résident d'un État tiers~~., ni aux~~ ***Les*** dividende~~s~~~~,~~ payés par une société résidente d'un État contractant~~,~~ qui sont ~~imputables~~***attribuables*** à un établissement stable qu'une entreprise dudit État possède dans l'autre État contractant ***sont imposables dans le premier État en vertu du paragraphe 2 mais sont aussi imposables dans l'autre État en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 (les questions liées à l'élimination de la double imposition dans un tel cas sont abordées aux paragraphes 9 et 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*** ~~(pour un examen de ces deux cas, voir les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21~~).

9. Le paragraphe ***2*** réserve un droit d'imposition à l'État de la source des dividendes, c'est-à-dire à l'État dont la société qui paie les dividendes est un résident ; cependant, ce droit de percevoir l'impôt est considérablement limité. ***En vertu de l'alinéa b), l***~~L~~e taux de l'impôt est limité à 15 pour cent, ce qui semble être un taux maximum raisonnable. Un taux plus élevé ne se justifierait pas, étant donné que l'État de la source peut déjà imposer les bénéfices de la société.

10. D'autre part, un taux moins élevé (5 pour cent) est expressément prévu ***à l'alinéa a)*** pour les dividendes payés par une société filiale à sa société mère. Lorsqu'une société d'un État possède***, durant une période de 365 jours qui inclut la date du paiement d'un dividende,*** une participation directe d'au moins 25 pour cent dans une société de l'autre État, il se justifie d'imposer moins lourdement le~~s~~ versement~~s~~ ~~de bénéfices~~***du dividende*** de cette dernière société à la société mère étrangère, pour éviter une cascade d'impositions et pour faciliter les investissements internationaux. La réalisation de cette intention dépend du traitement fiscal des dividendes dans l'État dont la société mère est un résident (voir les paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B).

11. ***Avant 2017, l'alinéa a) du paragraphe 2 faisait référence à une société « autre qu'une société de personnes ». Cette exception a été supprimée en reconnaissance du fait que si une société de personnes est considérée comme une société à des fins fiscales par l'État contractant dans lequel elle est établie, il convient que l'autre État accorde les avantages de l'alinéa a) à cette société de personnes. En effet,*** ~~Si une société de personnes est traitée comme une personne morale d'après la législation interne qui lui est applicable, les deux États contractants peuvent convenir de modifier l'alinéa *a*) du paragraphe 2 en ce sens qu'une telle société de personnes peut également bénéficier du taux réduit prévu pour une société mère.~~***une entité ou un dispositif (par exemple, une société de personnes) qui est considéré comme une société à des fins fiscales constitue une société au sens de la définition de l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 3 et, dans la mesure où il réside dans un État contractant, a donc droit aux avantages de l'alinéa a) du paragraphe 2 en ce qui concerne les dividendes versés par une société résidente de l'autre État, pourvu qu'il détienne directement au moins 25 pour cent du capital de cette société. Cette conclusion s'avère fondée indépendamment du fait que l'État de la source des dividendes peut considérer cette entité ou dispositif comme transparent sur le plan fiscal. Cette conclusion est confirmée par la disposition sur les entités transparentes sur le plan fiscal du paragraphe 2 de l'article 1.***

11.1 Cette disposition fait également en sorte que la partie du dividende reçu par une entité ou dispositif transparent sur le plan fiscal qui est considérée comme le revenu d'un membre de cette entité ou dispositif aux fins d'imposition par l'État de résidence de ce membre soit considérée comme un dividende payé à ce membre aux fins de l'article 10 (voir le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 1). Lorsque, par exemple, une société résidente de l'État A paie un dividende à une société de personnes que l'État B considère comme une entité transparente, la partie de ce dividende que l'État B considère comme le revenu d'un associé résident de l'État B sera considérée comme un dividende payé à un résident de l'État B pour les fins du paragraphe 2 de la convention entre les États A et B. En outre, aux fins de l'application de l'alinéa a) du paragraphe 2 dans un tel cas, un membre qui est une société devrait être considéré comme détenant directement, proportionnellement à sa participation dans l'entité ou le dispositif transparent au plan fiscal, la partie du capital de la société qui paie le dividende qui est détenue par cette entité ou dispositif et, afin de déterminer si le membre détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes, cette partie du capital sera ajoutée aux autres parties de ce capital que ce membre pourrait, par ailleurs, détenir directement. Dans ce cas, aux fins de l'application de la condition selon laquelle au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes doit être détenu tout au long d'une période de 365 jours, il faut tenir compte à la fois de la période pendant laquelle le membre détenait la participation en question dans l'entité ou le dispositif transparent sur le plan fiscal et de la période au cours de laquelle la partie du capital de la société qui a versé le dividende était détenue par l'intermédiaire de cette entité ou dispositif: si l'une ou l'autre période ne remplit pas la condition des 365 jours, le sous-alinéa a) ne s'applique pas et l'alinéa b) s'applique donc à la partie en question des dividendes. Les États sont libres de clarifier l'application de l'alinéa a) dans ces circonstances en ajoutant une disposition rédigée comme suit :

> ***Dans la mesure où un dividende payé par une société qui est un résident d'un État contractant est, en vertu du paragraphe 2 de l'article 1, considéré comme un revenu d'une autre société résidente de l'autre État contractant parce que cette autre société est membre d'une entité ou un dispositif transparent sur le plan fiscal qui visé par ce paragraphe, cette autre société est réputée, aux fins de l'application de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, détenir directement la part du capital de la société qui paie le dividende que détient l'entité ou le dispositif transparent correspondant en proportion de la part du capital de cette entité ou dispositif transparent sur le plan fiscal que détient cette autre société.***

103. Remplacer les paragraphes 12.4 et 12.5 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

12.4 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct du dividende n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes ~~6.8 à 6.34~~***22 à 48*** des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire d'un dividende a effectivement le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être

limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ce dividende. Il convient de souligner que l'article 10 fait référence au bénéficiaire effectif d'un dividende par opposition au propriétaire des actions, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

12.5 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un dividende soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ce dividende ne signifie pas que l'allégement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allégement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également les paragraphes 17 et 22 ci-dessous). ***Les dispositions de l'article 29 et les principes énoncés dans*** Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques ***s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas*** de chalandage fiscal ***dans lesquels le récipiendaire d'un dividende en est le bénéficiaire effectif***, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder le dividende à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas ***d'abus, tels certaines formes*** de chalandage fiscal***, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes*** et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces ***cas***situations.

104. Remplacer le paragraphe 12.7 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

12.7 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article ***et les autres dispositions de la Convention***, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 et en 2014 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres).

105. Remplacer le paragraphe 13.2 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

13.2 De même, certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les dividendes versés à d'autres États et certains organismes détenus à titre exclusif par ces États, au moins dans la mesure où ces dividendes sont tirés de fonctions de caractère public. Certains États peuvent accorder cette exonération sur la base de leur interprétation du principe d'immunité des États (voir les paragraphes 6.38 et 6.39***52 et 53*** des Commentaires sur l'article 1) ; d'autres peuvent le faire sur la base des dispositions de leur droit interne. Les États peuvent vouloir confirmer ou préciser, dans leurs conventions bilatérales, le champ d'application de ces exonérations ou accorder une telle exonération lorsqu'elle n'est pas autrement disponible ; ceci peut se faire en ajoutant à l'article un paragraphe qui pourrait être rédigé comme suit :

> Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les dividendes visés au paragraphe 1***payés par une société qui est un résident d'un État contractant*** ne sont imposables que dans ***l'autre*** État contractant dont la personne qui reçoit ces dividendes est un résident si le bénéficiaire effectif des dividendes est cet État ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

106. Remplacer les paragraphes 16 et 17 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

16. ~~L'alinéa *a*) du paragraphe 2 n'exige pas que la société bénéficiaire des dividendes ait détenu 25 pour cent au moins du capital pendant une période relativement longue avant la date de la distribution. Il en résulte que, eu égard à la participation, seule compte la situation existant au moment où naît l'assujettissement à l'impôt auquel s'applique le paragraphe 2, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, la situation existant au moment où les dividendes sont légalement mis à la disposition des actionnaires. La raison essentielle de ceci doit être recherchée dans le désir d'avoir une disposition qui soit applicable aussi largement que possible. Imposer la nécessité pour la société mère de posséder la participation minimum un certain temps avant la distribution des bénéfices pourrait nécessiter des recherches considérables. La législation interne de certains pays membres de l'OCDE stipule que le bénéfice de l'exemption ou de l'allégement ne sera accordé pour les dividendes correspondant à une participation que si celle-ci a été détenue par la société bénéficiaire durant une certaine période minimale. En conséquence, les États contractants pourront inclure dans leurs conventions une condition de même nature~~.

~~17.~~ ***Avant 2017, il était indiqué au paragraphe 17 des Commentaires sur l'article que : «*** ~~L~~***[l]***a réduction prévue à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à 25 pour cent a, peu de temps avant la mise en paiement des dividendes, acquis un complément de participation essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation a été composée principalement pour obtenir le bénéfice de la réduction. » ***Ce type d'abus a été abordé dans le rapport final sur l'Action 6[1] du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20. À la suite de ce rapport, l'alinéa a) a été modifié afin de restreindre son champ d'application aux situations où la société qui reçoit le dividende détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes. L'alinéa prévoit également, cependant, que, dans le calcul de cette période, les changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, ne devraient pas être pris en compte. En outre, l'ajout de l'article 29 empêchera d'autres arrangements abusifs visant à obtenir les avantages de l'alinéa a).*~~Afin de parer à de telles manoeuvres, les États contractants peuvent juger opportun d'ajouter à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 une disposition de cet ordre :

> ~~à condition que la participation n'ait pas été acquise essentiellement pour tirer avantage de la présente disposition.~~

17. En vertu du droit interne de certains États, il est possible d'effectuer des investissements de portefeuille dans des actions de sociétés de cet État par l'intermédiaire de certains organismes de placements collectifs qui sont établis dans cet État et qui ne paient pas d'impôt sur le revenu de leurs placements. Dans de telles situations, une société non résidente qui détiendrait au moins 25 pour cent du capital d'un tel organisme pourrait bénéficier du taux réduit prévu par l'alinéa a) à l'égard des dividendes payés par cet organisme même si celui-ci ne détenait pas au moins 25 pour cent du capital de toute société lui ayant payé des dividendes. Les États pour lesquels le problème se présente peuvent empêcher ce résultat en ajoutant au paragraphe 2 une disposition rédigée comme suit (voir aussi le paragraphe 67.4 applicable aux dividendes versé par une société de placement immobilier) :

---

1 ***OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales,* Action 6 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, DOI:* http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr.**

L'alinéa a) ne s'applique pas aux dividendes payés par une société qui est un résident de [nom de l'État] qui est un [description du type d'organisme de placement collectif auquel cette règle devrait s'appliquer].

107. Remplacer les paragraphes 19 et 20 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement (voir cependant le paragraphe ~~26.2~~***109*** des Commentaires sur l'article 1). ***Les abus potentiels découlant de situations dans lesquelles des dividendes versés par une société résident d'un État contractant sont attribuables à un établissement stable qu'une entreprise de l'autre État possède dans un État tiers sont traités au paragraphe 8 de l'article 29.*** ~~Des~~ ***D'autres*** questions ~~particulières~~ se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24).

20. ***Par ailleurs, le paragraphe*** ~~Il~~ ne précise pas si l'allégement dans l'État de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des dividendes dans l'État de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.

108. Remplacer le paragraphe 22 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

22. ***Le projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et, en particulier, le rapport final sur l'Action 6[1] produit dans le cadre de ce projet, ont abordé un certain nombre d'abus liés à des situations comme la suivante :*** ~~À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où~~ le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). ***Outre le fait que l'article 29, qui a été inclus dans la Convention à la suite du rapport final sur l'Action 6, vise les questions de chalandage fiscal qu'une telle situation peut présenter, les États qui souhaitent ne pas accorder les avantages de l'article 10 aux dividendes qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'État de résidence peuvent envisager d'inclure dans leurs conventions des dispositions telles que celles décrites aux paragraphes 82 à 100 des Commentaires sur l'article 1*** ~~La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des dividendes la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés~~.

109. Remplacer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

32. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre ***le fait que les dispositions de l'article 29 (et en particulier le paragraphe 8 de cet article) et les principes énoncés dans la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1 empêcheront normalement*** ~~que~~ de telles opérations abusives ~~sont de nature à déclencher l'application des~~

---

1 ***OCDE (2017),* Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, DOI:* http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr.**

~~dispositions nationales anti-abus~~, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier en peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement de cette participation dans les documents comptables de l'établissement stable.

110. Remplacer le paragraphe 37 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

37. ***Comme le confirment les dispositions du paragraphe 3 de l'article 1, le paragraphe 5 ne peut être interprété comme empêchant l'État de résidence*** ~~On pourrait prétendre que, lorsque le pays de résidence du~~***d'un*** contribuable ***d'imposer ce contribuable, en vertu de sa*** ~~utilise une~~ législation sur les sociétés étrangères contrôlées ou d'autres règles avec des effets similaires, ~~pour imposer~~***à l'égard*** des bénéfices qui n'ont pas été distribués ***par une société non résidente***~~, cela est contraire au paragraphe 5~~. ~~Toutefois, i~~***I***l faut ***aussi*** noter que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et, par conséquent, ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de ce type de législation ou ces règles. En outre, le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire.

111. Remplacer le paragraphe 59 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

59. Les développements consacrés ci-dessus aux dividendes payés à des personnes physiques sont, en général, applicables aux dividendes payés à des sociétés qui détiennent moins de 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. Le traitement des dividendes versés à des organismes de placement collectif soulève des questions spécifiques qui sont traitées aux paragraphes ~~6.8 à 6.34~~***22 à 48*** des Commentaires sur l'article 1.

112. Remplacer le paragraphe 67.4 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

67.4 Les États souhaitant obtenir ce résultat peuvent convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 2 de l'article par ce qui suit :

> 2. Toutefois, ***~~e~~l***es dividendes ***payés par une société qui est un résident d'un État contractant*** sont aussi imposables dans ***~~l'~~cet*** État ~~contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident,~~ et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société ~~(autre qu'une société de personnes)~~ qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ***tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, de la société qui détient les actions ou paye le dividende) ;***
>
> *b*) 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

Selon cette disposition, un gros investisseur dans une société de placement immobilier est un investisseur détenant directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour

cent de la valeur de la totalité du capital d'une société de placement immobilier. Les États peuvent néanmoins convenir bilatéralement d'un seuil différent. Cette disposition s'applique en outre à toutes les distributions effectuées par une société de placement immobilier ; cependant, pour les distributions de gains en capital, la législation interne de certains pays prévoit un seuil différent pour distinguer entre les gros investisseurs et les petits investisseurs qui ont droit au taux d'imposition des dividendes provenant d'investissements de portefeuille et ces pays peuvent souhaiter modifier cette disposition pour préserver cette distinction dans leurs conventions fiscales. Enfin, parce qu'il serait inapproprié de limiter l'impôt dans le pays de la source sur les dividendes distribués à un gros investisseur par une société de placement immobilier, la rédaction de l'alinéa *a*) exclut de son champ d'application les dividendes payés par une société de placement immobilier ; ainsi, cet alinéa ne peut jamais s'appliquer à ces dividendes, même si une société qui détient une participation inférieure à 10 pour cent de la valeur totale du capital d'une société de placement immobilier détient au moins 25 pour cent de son capital selon le mode de calcul décrit au paragraphe 15 ci-dessus. L'État de la source pourra donc imposer ces distributions à des gros investisseurs sans que les limites imposées par les alinéas *a*) et *b*) ne puissent s'appliquer.

113. Remplacer le paragraphe 67.6 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

67.6 Par exemple, si la société de placement immobilier est une société qui n'est pas considérée comme un résident de l'État, les paragraphes 1 et 2 de l'article devront être amendés comme suit pour obtenir ce résultat :

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant, ou une société de placement immobilier constituée dans un État contractant, à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ~~e~~***l***es dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, ou, dans le cas d'une société de placement immobilier, dans l'État ou cette société a été constituée, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société ~~(autre qu'une société de personnes)~~ qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ***tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, de la société qui détient les actions ou paye le dividende)*** ;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

114. Supprimer les paragraphes 68.1 et 68.2 suivants des Commentaires sur l'article 10 :

~~68.1 La *Belgique* est en désaccord avec l'interprétation qui est donnée au paragraphe 37. Elle considère que le paragraphe 5 est une application particulière d'un principe général sur lequel reposent diverses dispositions du Modèle (paragraphe 7 de l'article 5, paragraphe 1 de l'article 7, article 9, paragraphes 1 et 5 de l'article 10) qui consistent à interdire à un État contractant, sauf dans des circonstances spécifiques prévues dans le Modèle, de prélever tout impôt sur le revenu sur les~~

~~bénéfices distribués ou non distribués d'une entreprise résidant dans l'autre État contractant. Ce paragraphe, qui traite de l'imposition là où le revenu a sa source, confirme cette interdiction générale et prévoit qu'elle s'applique même lorsque les bénéfices non distribués en question sont générés dans le premier État. Le paragraphe 5 interdit l'imposition des bénéfices non distribués d'une société même lorsque l'État dans lequel les bénéfices sont générés les impose au niveau de l'actionnaire résident. Le fait qu'un État contractant impose l'un de ses résidents sur les bénéfices dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État ne peut modifier ni la nature de ces bénéfices, ni leur bénéficiaire, ni par conséquent la répartition des droits d'imposer ces bénéfices.~~

~~68.2 S'agissant du paragraphe 37, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1.~~

115. Remplacer les paragraphes 69 à 71 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

69. ~~[Supprimé]~~***Le Japon se réserve le droit de ne pas appliquer le taux pour les dividendes directs aux dividendes qui sont déductibles lors du calcul du bénéfice imposable de l'entreprise qui paie les dividendes dans l'État contractant duquel cette entreprise est un résident.***

70. ~~[Supprimé]~~***Les États-Unis se réservent le droit d'accorder le taux de 5 pour cent sur les dividendes uniquement lorsque les critères de participation et de résidence pendant des périodes de temps prescrites sont satisfaits.***

71. ~~[Supprimé]~~***Les États-Unis se réservent le droit d'imposer conformément à leur législation interne les dividendes payés par une « entité expatriée » à une personne liée pendant une période pouvant atteindre 10 ans.***

116. Remplacer le paragraphe 73 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

73. ~~[Supprimé]~~***L'Allemagne et le Portugal se réservent le droit d'exclure les sociétés de personnes du champ d'application de l'alinéa a) du paragraphe 2, comme le stipulait le Modèle de Convention fiscale avant 2017.***

117. Remplacer les paragraphes 75 et 76 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

75. *Israël*, le *Mexique*, ***la Lettonie,*** le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur les taux d'impôt prévus au paragraphe 2.

76. ***L'Australie, l'****Estonie****, le Japon et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

118. Ajouter le nouveau paragraphe 77.1 suivant aux Commentaires sur l'article 10 :

77.1 Le Luxembourg se réserve le droit de ne pas inclure la période de détention visée à l'alinéa a) du paragraphe 2.

119. Remplacer le paragraphe 82.1 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

82.1 L'*Estonie****, le Japon et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ».

120. Ajouter le nouveau paragraphe 82.2 suivant aux Commentaires sur l'article 10 :

82.2 L'Australie se réserve le droit d'étendre la définition des dividendes au paragraphe 3 afin de couvrir d'autres montants qui sont soumis au même régime d'imposition que le revenu tiré d'actions selon sa législation fiscale.

Article 11

121. Remplacer le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

6. L'article ne traite que des intérêts provenant d'un État contractant ~~et versés à un résident de l'autre État contractant. Ses dispositions~~ ***et*** ne s'appliqu~~ent~~***e*** donc pas aux intérêts provenant d'un État tiers~~., ni aux~~ ***Les*** intérêts provenant d'un État contractant qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État possède dans l'autre État contractant ***sont imposables dans le premier État en vertu du paragraphe 2 mais sont aussi imposables dans l'autre État en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 (les questions liées à l'élimination de la double imposition dans un tel cas sont abordées aux paragraphes 9 et 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*** ~~(pour un examen de ces deux cas, voir les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21~~).

122. Remplacer le paragraphe 7.4 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

7.4 Certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les revenus tirés par d'autres États et certains organismes détenus à titre exclusif par ces États (une banque centrale établie sous la forme d'une entité distincte, par exemple), au moins dans la mesure où ces revenus sont tirés de fonctions de caractère public. Certains États peuvent accorder cette exonération sur la base de leur interprétation du principe d'immunité des États (voir les paragraphes ~~6.38 et 6.39~~ ***52 et 53*** des Commentaires sur l'article 1) ; d'autres peuvent le faire sur la base des dispositions de leur droit interne. Dans leurs conventions bilatérales, beaucoup d'États souhaitent confirmer ou clarifier la portée de ces exonérations en ce qui concerne les intérêts ou accorder une telle exonération lorsqu'elle n'est pas disponible par ailleurs. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure ce qui suit dans un paragraphe prévoyant l'exonération de certains intérêts de l'imposition dans l'État de la source :

a) est cet État ou sa banque centrale, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ;

123. Remplacer le paragraphe 7.11 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

7.11 Si les États contractants ne souhaitent pas exempter complètement d'impôt dans l'État de la source la totalité ou une partie des catégories d'intérêts décrites ci-dessus, ils peuvent souhaiter leur appliquer un taux d'imposition plus faible que celui prévu au paragraphe 2 (toutefois, cette solution ne semblerait pas très pratique dans le cas des intérêts versés par un État, par l'une de ses subdivisions politiques ou par un organisme public). Dans ce cas, le paragraphe 2 pourrait être rédigé de la manière suivante :

2. Toutefois, ~~*e*~~***el***es intérêts ***provenant d'un État contractant*** peuvent également être imposés dans ~~***l'***~~***cet*** État ~~contractant d'où ils proviennent~~ et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) *[taux minimum d'imposition]* pour cent du montant brut des intérêts dans le cas d'un intérêt versé *[description de la catégorie d'intérêts en question]* ...

b) 10 pour cent du montant brut des intérêts dans tous les autres cas.

Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations.

Si les États contractants acceptent d'exempter certaines des catégories d'intérêts ci-dessus, cette disposition alternative sera suivie d'un paragraphe 3 rédigé conformément au paragraphe 7.2 ci-dessus.

124. Remplacer le paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

8. ***Le projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et, en particulier, le rapport final sur l'Action 6[1] produit dans le cadre de ce projet, ont abordé un certain nombre d'abus liés à des situations comme la suivante :*** ~~À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où~~ le bénéficiaire effectif des intérêts provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié ~~(société privée d'investissement, société écran)~~. ***Outre le fait que l'article 29, qui a été inclus dans la Convention à la suite du rapport final sur l'Action 6, vise les questions de chalandage fiscal qu'une telle situation peut présenter, les États qui souhaitent ne pas accorder les avantages de l'article 10 aux intérêts qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'État de résidence peuvent envisager d'inclure dans leurs conventions des dispositions telles que celles décrites aux paragraphes 82 à 100 des Commentaires sur l'article 1*** ~~La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des intérêts la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés~~.

125. Remplacer les paragraphes 10.2 et 10.3 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

10.2 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct de l'intérêt n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser l'intérêt et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes ~~6.8 à 6.34~~ ***22 à 48*** des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire d'un intérêt a effectivement le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de cet intérêt. Il convient de souligner que l'article 11 fait référence au

---

1 ***OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Éditions OCDE, Paris, DOI:*** **http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr.**

bénéficiaire effectif d'un intérêt par opposition au propriétaire de la créance au titre de laquelle l'intérêt est payé, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

10.3 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un paiement d'intérêt***s*** soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ce~~t~~ intérêt***s*** ne signifie pas que l'allégement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allégement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également le paragraphe 8 ci-dessus). ***Les dispositions de l'article 29 et les principes énoncés dans*** ~~Comme l'explique~~ la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1~~, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques~~ ***s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas*** de chalandage fiscal, ***dans lesquels le récipiendaire est le bénéficiaire effectif d'intérêts*** ~~notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique »~~. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder l***es*** intérêt***s*** à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas ***d'abus, tels certaines formes*** de chalandage fiscal***, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes*** et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces ***cas***~~situations~~..

126. Remplacer les paragraphes 11 et 12 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

11. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article ***et les autres dispositions de la Convention***, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 et en 2014 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres).

12. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne (voir cependant le paragraphe ~~26.2~~***109*** des Commentaires sur l'article 1). ***Les abus potentiels découlant de situations dans lesquelles des intérêts provenant d'un État contractant sont attribuables à un établissement stable qu'une entreprise de l'autre État possède dans un État tiers sont traités au paragraphe 8 de l'article 29.*** ~~Des~~***D'autres*** questions ~~particulières~~ se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24).

127. Remplacer le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

25. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de prêts à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux intérêts perçus. Outre ***le fait que les dispositions de l'article 29 (et en particulier le paragraphe 8 de cet article) et les principes énoncés dans la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1 empêcheront normalement*** ~~que~~ de telles opérations abusives ~~sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus~~, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle une créance doit se « rattacher effectivement » à un

tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement de cette créance dans les documents comptables de l'établissement stable.

128. Remplacer le paragraphe 29 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

29. Il a été décidé de ne pas traiter ce cas dans la Convention. L'État contractant où résiderait le débiteur n'est donc pas tenu de renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Si ce n'était pas le cas et si l'État tiers ne soumettait pas les intérêts à la charge de l'établissement stable à la retenue à la source, il serait possible d'essayer de se soustraire à l'imposition à la source dans l'État contractant par l'utilisation d'un établissement stable situé dans cet État tiers. Les États pour lesquels ce problème ne se pose pas et qui souhaitent régler le cas décrit au paragraphe ci-dessus peuvent le faire en acceptant d'utiliser, dans leur convention bilatérale, l'autre rédaction possible du paragraphe 5 suggérée au paragraphe 30 ci-dessous. Le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait également être éliminé par l'effet d'une convention multilatérale. Par ailleurs, si dans le cas décrit au paragraphe 28, l'État de résidence du payeur et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiquaient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, rien ne s'opposerait à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions en ayant recours si nécessaire à la procédure amiable (telle qu'elle est envisagée au paragraphe 3 de l'article 25 ***; voir les paragraphes 38.1 et 55 à 55.2 des Commentaires sur l'article 25***).

129. Remplacer les paragraphes 38 à 40.1 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

38. Le *Chili*, la *Hongrie*, *Israël*, ***la Lettonie,*** le *Mexique*, le *Portugal*, la *République slovaque* et la *Turquie* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2.

39. ~~*Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un résident d'un État contractant peut choisir que ses revenus d'intérêts soient imposés comme si ces revenus étaient des bénéfices d'entreprise imposables selon l'article 7.~~***Les États-Unis se réservent le droit d'appliquer leur impôt de succursale sur les intérêts attribuables aux revenus d'une entreprise eux-mêmes imputables à un établissement stable situé aux États-Unis.***

40. Les *États-Unis* se réservent le droit d'imposer certains types d'intérêts liés aux résultats au taux applicable aux dividendes sur titres de portefeuille prévu à l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 10. Ils se réservent aussi le droit d'imposer en application de leur droit interne ***: 1)*** un type d'intérêts qui est « an excess inclusion with respect to residual interest in a real estate mortgage investment conduit » ***; et 2) les intérêts payés par une « entité expatriée » à une personne liée pendant une période pouvant atteindre 10 ans***.

40.1 L'*Estonie**, le Japon et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

130. Remplacer le paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

42. La *Belgique*, le *Canada*, l'*Estonie**,*** ~~et~~ l'Irlande ***et la Lettonie*** se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon que les paiements d'intérêts considérés comme distributions selon leur droit interne tombent sous le coup de l'article 10.

131. Remplacer les paragraphes 44 et 45 et ajouter le nouveau paragraphe 45.1 aux Commentaires comme suit :

44. Le *Chili,* ~~L~~***l***'*Espagne*, ***et*** la *Grèce* ~~et le Portugal~~ se réservent le droit d'élargir la définition des intérêts en y incluant une référence à leur législation interne conformément à la définition qui figure dans le Projet de Convention de 1963.

45. ~~[Supprimé]~~***L'Australie se réserve le droit d'élargir la définition des intérêts afin d'inclure le revenu qui, selon sa législation interne, est soumis au même régime d'imposition que le revenu provenant d'un prêt d'argent.***

45.1 Les États-Unis se réservent le droit de modifier la définition des intérêts afin d'inclure tous les revenus qui sont soumis au même régime d'imposition que le revenu provenant d'un prêt d'argent en vertu de la législation de l'État contractant où ce revenu est généré, et de préciser que le revenu traité à l'article 10 ne sera pas considéré comme des intérêts.

Article 12

132. Remplacer les paragraphes 4.3 et 4.4 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

4.3 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct des redevances n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser les redevances et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser les redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne couvre pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes ~~6.8 à 6.34~~***22 à 48*** des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire de redevances a effectivement le droit d'utiliser ces redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces redevances. Il convient de souligner que l'article 12 fait référence au bénéficiaire effectif de redevances par opposition au propriétaire du droit ou du bien au titre duquel les redevances sont payées, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

4.4 Néanmoins, le fait que le récipiendaire de redevances soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ces redevances ne signifie pas que les dispositions prévues au paragraphe 1 doivent être automatiquement appliquées. Le bénéfice de ces dispositions ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive (voir également le paragraphe 7 ci-dessous). ***Les dispositions de l'article 29 et les principes énoncés dans*** ~~Comme l'explique~~ la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1~~, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques~~ ***s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas*** de chalandage fiscal, ***dans lesquels le récipiendaire est le bénéficiaire effectif de redevances*** ~~notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance~~

~~économique ».~~ Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les redevances à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas ***d'abus, tels certaines formes*** de chalandage fiscal***, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes*** et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces ***cas***~~situations~~.

133. Remplacer le paragraphe 4.6 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

4.6 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article ***et les autres dispositions de la Convention***, l'exemption de l'impôt dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1997 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres).

134. Remplacer le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

5. L'article ne traite que des redevances provenant d'un État contractant et dont un résident de l'autre État contractant est le bénéficiaire effectif. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux redevances provenant d'un État tiers, ni aux redevances provenant d'un État contractant qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État a dans l'autre État contractant (pour un examen de ces cas, voir les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21). ***Les abus potentiels découlant de situations dans lesquelles des redevances provenant d'un État contractant sont attribuables à un établissement stable qu'une entreprise de l'autre État possède dans un État tiers sont traités au paragraphe 8 de l'article 29.*** Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. ~~Des~~ ***D'autres*** questions ~~particulières~~ se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24).

135. Remplacer le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

7. ***Le projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et, en particulier, les rapport finaux sur les Actions 5, 6 et 8-10[1] produits dans le cadre de ce projet, ont abordé un certain nombre d'abus liés à des situations comme la suivante :*** ~~À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où~~ le bénéficiaire effectif de~~s~~ redevances provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié ~~(société privée d'investissement, société écran)~~. ***Outre le fait que l'article 29, qui a été inclus dans la Convention à la suite du rapport final sur l'Action 6, vise les questions de chalandage fiscal qu'une telle situation peut présenter, les États qui souhaitent ne pas accorder les avantages de l'article 12 aux redevances qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'État de résidence***

---

1 ***OCDE (2016), Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Éditions OCDE, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr ; OCDE (2017), Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Éditions OCDE, Paris, DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr et OCDE (2016), Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015, Éditions OCDE, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264249202-fr.***

peuvent envisager d'inclure dans leurs conventions des dispositions telles que celles décrites aux paragraphes 82 à 100 des Commentaires sur l'article 1. ~~La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des redevances l'exemption d'impôt prévue au paragraphe 1. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés.~~

136. Remplacer le paragraphe 9.2 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

9.2 Par ailleurs, les rémunérations payées par l'opérateur d'un réseau de télécommunications à un opérateur étranger en vertu d'un accord d'itinérance (voir le paragraphe ~~9.1~~***38*** des Commentaires sur l'article 5) ne constituent pas des redevances selon la définition du paragraphe 2 puisque ces rémunérations ne sont pas payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, de biens, ou pour de l'information, visés dans la définition (elles ne peuvent être considérées, par exemple, comme des rémunérations payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un procédé secret puisque aucune technologie secrète n'est utilisée ou transférée à l'opérateur). Cette conclusion reste vraie même dans le cas des conventions incluant une définition de redevances qui s'applique également à la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique puisque l'opérateur qui verse une rémunération en vertu d'un accord d'itinérance ne paie pas cette rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage du réseau étranger, auquel il n'a pas physiquement accès, mais plutôt pour les services de télécommunication fournis par l'opérateur de ce réseau étranger.

137. Remplacer le paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

21. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de droits ou biens à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux redevances. Outre ***le fait que les dispositions de l'article 29 (et en particulier le paragraphe 8 de cet article) et les principes énoncés dans la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1 empêcheront normalement*** ~~que~~ de telles opérations abusives ~~sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus~~, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle un droit ou bien doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement du droit ou bien dans les documents comptables de l'établissement stable.

138. Ajouter les nouveaux paragraphes 31.6 et 31.7 suivants aux Commentaires sur l'article 12 :

31.6 Concernant le paragraphe 9.1, le Chili et le Mexique réservent leur position sur le point de savoir si, et dans quelles circonstances, les paiements effectués en contrepartie du droit de disposer des capacités de transport de conduites ou des capacités d'installations techniques, de satellites, de lignes ou de câbles pour la transmission de l'électricité ou pour les communications (y compris la distribution de programmes de radio et de télévision) peuvent être considérés comme des paiements effectués pour la location d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques.

31.7 La Turquie réserve sa position sur le point de savoir si, et dans quelles circonstances, les paiements mentionnés aux paragraphes 9.1, 9.3, 10.1 et 10.2 constituent des redevances.

139. Remplacer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

32. ~~[Renuméroté]~~***Les États-Unis se réservent le droit d'imposer conformément à leur législation interne les redevances payées par une « entité expatriée » à une personne liée pendant une période pouvant atteindre 10 ans.***

140. Ajouter le nouveau paragraphe 32.1 suivant aux Commentaires sur l'article 12 :

32.1 La Lettonie se réserve le droit d'imposer les redevances à la source lorsque le récipiendaire est une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant.

141. Remplacer le paragraphe 40 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

40. Le *Canada*, le *Chili*, ~~la *Corée*,~~ ***la Lettonie,*** la *République slovaque* et la *République tchèque* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».

142. Supprimer les paragraphes 43.1 et 44 suivants des Commentaires sur l'article 12 :

~~43.1 Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer à la source comme redevances les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique ou de conteneurs, de même que le revenu provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage ou la concession de l'usage de cet équipement ou de conteneurs.~~

~~44. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer à la source comme redevances les revenus provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage ou la concession de l'usage des droits ou des informations tels que référés aux termes du paragraphe 2 de l'article.~~

143. Remplacer le paragraphe 48 of the Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit:

48. L'*Australie*, la *Belgique*, le *Canada*, le *Chili*, l'*Estonie*, la *France, Israël*, ***la Lettonie,*** le *Mexique*, la *République slovaque*, la *République tchèque* et la *Slovénie* se réservent le droit, afin de combler ce qu'ils considèrent comme une lacune de l'article, de proposer une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traite du même problème dans le cas des intérêts.

Article 13

144. Remplacer le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

20. L***es paragraphes 1 à 4 de l'***article traitent en premier lieu des gains ***provenant de l'aliénation de catégories spécifiques de biens***~~qui sont imposables dans l'État où les biens cédés sont situés~~. Pour tous les autres ~~biens~~***gains*** en capital, le paragraphe 5 donne le droit d'imposition à l'État dont le cédant est un résident.

145. Remplacer le paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

23. Les dispositions du paragraphe 1 sont complétées par celles du paragraphe 4, qui s'appliquent aux gains provenant de l'aliénation ~~de tout ou partie~~ des actions***, ou droits ou participations similaires, qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur*** ~~d'une société qui détient~~ des biens immobiliers (voir les paragraphes 28.3 à 28.~~8~~***12*** ci-dessous).

146. Remplacer le paragraphe 26 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

26. En revanche, la règle du paragraphe 2 peut ne pas s'appliquer dans tous les cas aux gains en capital provenant de l'aliénation d'une participation dans une entreprise. ***Lorsque l'entreprise exerce ses activités sous la forme d'une entité ou d'un dispositif qui est considéré comme transparent sur le plan fiscal en vertu de la législation fiscale d'un État contractant, cet État, en vertu du paragraphe 2 de l'article 13, est autorisé à imposer dans les mains des non-résidents qui sont associés ou membres de l'entité ou du dispositif, les gains provenant de l'aliénation des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet État même lorsque les gains proviennent de l'aliénation de l'entreprise dans son ensemble (voir également le paragraphe 2 de l'article 1 et les paragraphes 2 à 16 des Commentaires sur l'article 1). Toutefois, lorsqu'une entreprise exerce ses activités sous la forme d'une entité ou d'un dispositif qu'un État considère comme un contribuable distinct résident de l'un des États contractants, cet État devrait traiter l'aliénation d'une participation dans une telle entité ou un tel dispositif comme l'aliénation des*** ~~Cette disposition ne s'applique qu'aux biens dont le cédant était propriétaire, soit seul, soit conjointement avec d'autres personnes. Selon la législation de certains pays, les actifs d'une société de personnes sont considérés être la propriété des associés. Toutefois, la législation d'autres pays traite les sociétés de personnes et autres associations comme des personnes morales aux fins d'imposition, distinctes de leurs membres, ce qui a pour conséquence que les participations dans de telles entités doivent être traitées comme les~~ actions d'une société de capitaux ***auxquelles les paragraphes 4 ou 5 de l'article s'appliquent***. ***Les situations où les lois des deux États contractants divergent à cet égard sont traitées aux paragraphes 32.4 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B.*** ~~Les gains en capital provenant de l'aliénation de telles participations, comme les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions, ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Les États contractants ont toute latitude de convenir, par la voie d'accords bilatéraux, de règles particulières pour les gains en capital provenant de l'aliénation de participations dans des sociétés de personnes.~~

147. Remplacer les paragraphes 28 à 28.8 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

28. Une dérogation à la règle du paragraphe 2 est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international ~~et les bateaux servant à la navigation intérieure,~~ ainsi que pour les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ***et*** ~~,~~ aéronefs ~~ou bateaux~~. Normalement, les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État ~~où est situé le siège de direction effective~~ de l'entreprise exploitant ces navires ***et*** ~~,~~ aéronefs ~~ou bateaux~~. Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 22. ~~Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 est applicable si le siège de direction effective d'une telle entreprise est à bord d'un navire ou d'un bateau~~. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État ***où est situé le siège de direction effective de l'entreprise*** ~~de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective,~~ ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 ~~des~~***une*** disposition~~s~~ correspondant à celle~~s~~ proposée~~s~~ au~~x~~ paragraphe~~s~~ 2 ~~et 3~~ des Commentaires sur l'article 8.

28.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui aliène les biens exploite elle-même les bateaux, navires ou aéronefs mentionnés dans le paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location de ces bateaux, navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique cependant pas lorsque l'entreprise qui possède les ~~bateaux,~~ navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue ces biens à une autre personne, sauf dans le cas d'une location occasionnelle coque nue comme l'indique le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 8). Dans un tel cas, les gains réalisés par le propriétaire réel de ces biens, ou des biens mobiliers qui s'y rattachent, relèvent du paragraphe 2 ou 5.

~~28.2 Dans leurs conventions bilatérales, les pays membres sont libres de préciser davantage l'application de l'article 13 dans ce cas. Ils peuvent adopter la variante suivante du paragraphe 3 de l'article (voir également les paragraphes 4.1 et 4.2 des Commentaires sur l'article 22) :~~

> ~~3. Les gains tirés de l'aliénation de biens qui font partie de l'actif d'une entreprise et qui sont des navires ou aéronefs exploités par cette entreprise en trafic international ou des biens mobiliers utilisés aux fins de l'exploitation de ces navires ou aéronefs, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.~~

Paragraphe 4

28.3 En stipulant que les gains tirés de l'aliénation d'actions, ***de droits ou de participations similaires*** qui***, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation,*** tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans un État contractant peuvent être imposés dans cet État, le paragraphe 4 stipule que les gains tirés de l'aliénation de ces actions, ***droits ou participations similaires*** sont imposables dans cet État tout comme les biens immobiliers correspondants, qui sont couverts par le paragraphe 1.

28.4 Le paragraphe 4 autorise l'imposition de la totalité du gain imputable aux actions, ***droits ou participations similaires*** auxquel~~le~~s il s'applique même lorsqu'une partie de la valeur de ~~l'~~ ***ces*** action***s***, ***droits ou participations similaires*** est tirée d'actifs autres que des biens immobiliers situés dans l'État de la source. Normalement, pour répondre à la question de savoir si des actions ~~d'une société~~***, droits ou participations similaires*** tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans un État contractant ***à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation***, on comparera la valeur de ces biens immobiliers à celle de l'ensemble des biens appartenant à la société***, entité ou dispositif*** sans prendre en compte les dettes ou autres engagements ~~de celle-ci~~ (qu'ils soient ou non garantis par des hypothèques sur les biens immobiliers en question).

28.5 ***Avant 2017, le paragraphe 4 s'appliquait uniquement dans le cas de l'aliénation d'actions mais les Commentaires prévoyaient que les États pouvaient, dans leurs conventions bilatérales, étendre son champ d'application aux gains*** ~~Dans leurs conventions bilatérales, un grand nombre d'États élargissent ou rétrécissent le champ d'application de ce paragraphe. Par exemple, certains États considèrent que cette clause ne doit pas seulement s'appliquer aux gains réalisés sur des actions mais aussi à ceux~~ qui résultent de l'aliénation d'intérêts dans d'autres entités~~–~~qui ***n'emettaient***~~émettent~~ pas d'actions, telles que des sociétés de personnes ou des fiducies (***ou un*** *trust*~~s~~), dans la mesure où la valeur de ces intérêts ~~est~~***était*** aussi tirée principalement de biens immobiliers. ***En 2017, l'expression « droits ou participations similaires » a été ajoutée à cette fin. En même temps, le paragraphe a été modifié afin de couvrir les situations où les actions, droits ou participations similaires tirent leur valeur principalement de biens immobiliers à tout moment au cours des 365 jours précédant l'aliénation par opposition au seul moment de l'aliénation. Cette modification a été effectuée afin d'empêcher les montages visant à ajouter des actifs à une entité peu avant la vente des actions, droits ou participations similaires dans cette entité afin de diluer la proportion de la valeur de ces actions, droits ou participations similaires tirée de biens immobiliers situés dans un État contractant.*** ~~Les États qui souhaitent élargir le champ d'application du paragraphe à ces intérêts peuvent modifier le paragraphe de la manière suivante :~~

> ~~4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou d'intérêts similaires qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant peuvent être imposés dans cet autre État.~~

28.6 ***Dans leurs conventions bilatérales, un grand nombre d'États élargissent ou rétrécissent le champ d'application de ce paragraphe***. Il est ~~également~~ possible***, par example,*** ~~aux États~~ d'augmenter ou de diminuer ***bilatéralement*** le pourcentage de la valeur des actions***, droits ou participations similaires*** qui doit être tiré directement ou indirectement de biens immobiliers pour que ce paragraphe s'applique. À cette fin, il suffirait de remplacer « 50 pour cent » par le pourcentage que ces États souhaitent fixer. Certains États peuvent également convenir d'une autre modification consistant à limiter le champ d'application du paragraphe aux cas où le cédant détiendrait un certain niveau de participation dans l'entité.

28.7 Par ailleurs, certains États considèrent que le paragraphe ne doit pas s'appliquer aux gains tirés de l'aliénation d'actions de sociétés***, ou de droits ou participations dans des entités ou dispositifs,*** qui sont cotées sur un marché boursier reconnu de l'un des États, aux gains tirés de l'aliénation d'actions***, droits ou participations similaires*** dans le cadre d'une réorganisation de société ou lorsque le bien immobilier dont les actions***, droits ou participations similaires*** tirent leur valeur est un bien (tel qu'une mine ou un hôtel) dans lequel des activités d'entreprise sont exercées. Les États qui souhaitent inclure une ou plusieurs de ces exceptions peuvent le faire.

28.8 Une autre exception possible a trait aux actions***, droits ou participations similaires*** possédées par des fonds de pension et entités similaires. Selon la législation nationale de nombreux États, les fonds de pension et entités similaires sont généralement exemptés d'impôt sur leurs revenus d'investissements. Afin d'assurer la neutralité du traitement applicable aux investissements nationaux et étrangers effectués par ces entités, certains États prévoient bilatéralement que les revenus que tire une telle entité qui est un résident de l'autre État, ce qui inclut les gains en capital sur les actions***, droits ou participations similaires*** mentionnées au paragraphe 4, sont exemptés de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure dans leur convention une disposition inspirée de la disposition incluse au paragraphe 69 des commentaires sur l'article 18.

148. Ajouter le nouveau paragraphe 28.9 suivant et renuméroter et remplacer les paragraphes 28.9 à 28.12 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

28.9 Dans la mesure où les dispositions du paragraphe s'appliquent à toute situation dans laquelle, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation d'actions, de droits ou participations similaires, ces actions, droits ou participations tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers, les dispositions du paragraphe s'appliqueraient lorsque les actions sont aliénées dans une période de 365 jours suivant le moment où un bien immobilier dont la valeur est prise en compte aux fins de l'application de ce paragraphe a été lui-même aliéné par la société, entité ou dispositif concerné. Certains États considèrent que dans un cas comme celui-là, puisque l'aliénation du bien immobilier est imposable en vertu du paragraphe 1 dans l'État où il est situé, il ne serait pas approprié de tenir compte de la valeur de ce bien lorsqu'il s'agit de déterminer si les dispositions du paragraphe 4 doivent s'appliquer aux gains réalisés lors de l'aliénation ultérieure des actions, droits ou participations. Supposons par exemple qu'une personne physique X, résidente de l'État R, détienne la totalité des actions de XCO, une société résidente de l'État R. Le principal actif de XCO est un bien immobilier situé dans l'État S. En janvier 00, ce bien est cédé par XCO et le gain en capital est imposé par l'État S en application du paragraphe 1. À la fin de 00, X décède, ce qui, en vertu de la législation de l'État S, entraîne une aliénation des actions de XCO à des fins fiscales. Dans ce cas, certains États considèrent que la valeur du bien immobilier aliéné ne devrait pas être prise en compte aux fins de l'application des dispositions du paragraphe 4 aux actions aliénées du fait du décès de X. Ces États peuvent convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 4 par une disposition similaire à ce qui suit :

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou de droits ou participations similaires, tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), sont imposables dans l'autre État contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions, droits ou participations similaires tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers, tels que définis à l'article 6, situés dans cet autre État (excluant toutefois un bien immobilier, ou une partie d'un tel bien, qui a été aliéné entre ce moment et le moment de l'aliénation des actions, droits ou participations similaires, pour autant qu'au moment de cette aliénation ultérieure, aucune fraction de la valeur de ces actions, droits ou participations similaires ne soit tirée, directement ou indirectement, de ce bien immobilier ou de la partie de ce bien immobilier qui a été aliénée).

Les États craignant que l'exception prévue dans cette disposition optionnelle puisse être détournée par la réalisation de cessions entre parties liées peuvent envisager d'en limiter la portée aux aliénations entre parties indépendantes. Par ailleurs, les États dans lesquels les gains en capital sur certains types d'aliénations ne sont pas reconnus par la législation fiscale sont libres d'exclure ces aliénations du champ d'application de l'exception figurant dans cette disposition.

28.~~9~~***10*** Enfin, une autre exception envisageable concerne les actions***, droits ou participations similaires*** ~~et intérêts similaires~~ dans une société de placement immobilier (voir les paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 qui traitent des sociétés de placement immobilier). Bien qu'il ne semble pas approprié de prévoir une dérogation au paragraphe 4 dans le cas de l'aliénation de la participation d'un gros investisseur dans une société de placement immobilier puisque cette aliénation peut être assimilée à l'aliénation d'un instrument se substituant à un investissement direct dans l'immobilier, on peut considérer qu'une exception au paragraphe 4 peut se justifier pour l'aliénation de la participation d'un petit investisseur.

28.***11~~0~~*** Tel qu'expliqué au paragraphe 67.3 des Commentaires sur l'article 10, il peut être approprié de considérer la participation d'un petit investisseur dans une société de placement immobilier comme une valeur mobilière plutôt que comme une participation indirecte dans des biens immobiliers. À cet égard, il serait très difficile en pratique d'administrer l'application de l'imposition dans le pays de la source sur les gains provenant de la cession d'une faible participation dans une société de placement immobilier à actionnariat étendu. Au surplus, étant donné que, à la différence des autres entités dont la valeur provient principalement de biens immobiliers, les sociétés de placement immobilier sont tenues de distribuer la majeure partie de leurs bénéfices, il est peu probable que, par comparaison avec d'autres types ***d'entités*** ~~de sociétés~~, les bénéfices résiduels auxquels s'appliquerait l'impôt sur les plus-values représentent un montant significatif. Les États partageant ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter, avant l'expression « sont imposables dans cet autre État », une formulation telle que « à l'exception des actions***, droits ou participations similaires*** appartenant à une personne qui détient directement ou indirectement une participation représentant moins de 10 pour cent de la totalité ***des actions, droits ou participations similaires*** ~~du capital~~ d'une ***entité*** ~~société~~ si cette ***entité*** ~~société~~ est une société de placement immobilier ». ~~(Si le paragraphe 4 est amendé selon les modalités décrites dans le paragraphe 28.5 ci-dessus de manière à s'appliquer aux intérêts similaires à des actions, ces mots devraient être modifiés en conséquence).~~

28.1~~2~~***1*** Certains États considèrent néanmoins que le paragraphe 4 doit s'appliquer à tout gain tiré de l'aliénation d'actions***, de droits ou de participations similaires dans une entité*** ~~d'une société~~ dont la valeur provient principalement de biens immobiliers et qu'il n'y a aucune raison d'établir une distinction entre une société de placement immobilier et une ***entité*** ~~société~~ cotée pour l'application de ce paragraphe, d'autant que les sociétés de placement immobilier ne sont pas

imposées sur leurs bénéfices. Ces États sont d'avis que, dès lors qu'il n'existe pas d'exception pour l'aliénation d'actions***, de droits ou de participations similaires*** ~~de sociétés~~***dans des entités*** cotées sur un marché boursier (voir le paragraphe 28.7 ci-dessus), il n'y a pas lieu d'introduire une exception spéciale pour les participations dans les sociétés de placement immobilier.

28.1***3***~~2~~ Comme les législations nationales de certains États ne les autorisent pas à imposer les gains couverts par le paragraphe 4, les États qui adoptent la méthode d'exemption doivent veiller à ce que l'inclusion du paragraphe n'entraîne pas une double exemption de ces gains. Ces États peuvent souhaiter exclure ces gains de l'exemption et leur appliquer la méthode d'imputation comme le suggère le paragraphe 35 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B.

149. Remplacer le paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

34. ~~[Supprimé]~~***La Suède se réserve le droit de taxer les gains provenant de l'aliénation de biens par une personne physique qui était résidente de Suède à tout moment au cours des dix ans qui ont précédé cette aliénation.***

150. Remplacer le paragraphe 37 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

37. ~~[Supprimé]~~***Les États-Unis se réservent le droit d'inclure une règle prévoyant une augmentation de la valeur fiscale d'un bien d'une personne physique qui a été taxé en vertu d'un régime d'impôt à la sortie.***

151. Remplacer les paragraphes 39 et 40 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

39. Le *Chili* ~~et la *Suède*~~ désire~~nt~~ se réserver le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres parts sociales de ~~leurs~~ sociétés ***chiliennes***.

40. La *Turquie* se réserve le droit, conformément à sa législation, d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation, sur son territoire, de valeurs mobilières et de biens autres que ceux figurant au paragraphe 2~~, si le délai entre leur acquisition et leur aliénation est inférieur à deux ans~~.

152. Remplacer le paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

42. ~~Le *Japon* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation des actions d'une institution financière japonaise lorsque ces actions ont précédemment été acquises du gouvernement japonais par la personne qui les aliène et que le gouvernement japonais les avait lui-même acquises antérieurement dans la cadre d'un sauvetage financier de l'institution financière rendu nécessaire par l'insolvabilité de cette institution.~~***La Lettonie se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.***

153. Remplacer le paragraphe 49 of the Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

49. Le *Mexique* réserve sa position afin de conserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation relatives à l'imposition des gains provenant de la cession d'actions ou de droits ***ou participations*** similaires dans une société qui est une résidente du Mexique.

Article 15

154. Remplacer le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne ***les rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international (paragraphe 3 de l'article 15),*** les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions au titre de fonctions publiques (article 19). Les rémunérations des membres du conseil d'administration ou de surveillance de sociétés qui ne sont pas liées à un emploi font l'objet de l'article 16.

155. Remplacer les paragraphes 6.1 et 6.2 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

6.1 L'application de la deuxième condition soulève certaines difficultés dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal du fait qu'elles n'ont pas la qualité de résident d'un État contractant en vertu de l'article 4 (voir le paragraphe 8.2***8*** des Commentaires sur l'article 4). Bien qu'une telle société de personnes puisse certainement avoir la qualité d'« employeur » (en particulier selon les définitions données à ce terme par le droit interne de certains États, par exemple si un employeur est défini comme une personne assujettie à une taxe sur les salaires) l'application de la condition au niveau de la société de personnes sans tenir compte de la situation des associés serait totalement dépourvue de sens.

6.2 L'objet et la finalité des alinéas *b*) et *c*) sont d'éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable. Afin d'arriver à une interprétation correcte et conforme au contexte et à l'objet de l'alinéa *b*), il conviendrait de considérer que cet alinéa se réfère, dans le cas des ***entités et dispositifs, comme*** des sociétés de personnes***, considérés comme transparents sur le plan fiscal*** ~~traitées comme des entités transparentes~~, aux associés ***ou membres*** ~~de la société~~. Les concepts d'« employeur » et de « résident » figurant à l'alinéa *b*) seraient donc appliqués au niveau des associés ***ou membres*** et non pas à celui de ***l'entité ou du dispositif considéré comme transparent sur le plan fiscal*** ~~la société de personnes~~. Cette approche est en conformité avec celle ***du paragraphe 2 de l'article 1*** selon laquelle ***les avantages*** d'autres dispositions des conventions fiscales doivent être ~~appliquées~~***accordés à l'égard des revenus qui sont imposés*** au niveau des associés ***ou membres*** et non ***au niveau d'entités ou de dispositifs considérés comme transparents sur le plan fiscal*** ~~de la société de personnes~~. Cette interprétation pourrait être l'origine de difficultés lorsque les associés ***ou membres*** résident dans des États différents mais ces difficultés pourraient toutefois être réglées par la procédure amiable en déterminant, par exemple, l'État dans lequel résident les associés ***ou membres*** qui détiennent la majorité des parts ***de l'entité ou du dispositif*** ~~la société de personnes~~ (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

156. Remplacer les paragraphes 8.8 et 8.9 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

8.8 Tel qu'indiqué au paragraphe 8.2, même si le droit interne de l'État qui applique la Convention ne permet pas de remettre en question une relation contractuelle formelle et ne permet donc pas à cet État de considérer que les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale, ~~il est possible pour~~ cet État ~~de~~ ***peut*** refuser l'application de l'exception du paragraphe 2 en cas d'abus***, comme le reconnaît le paragraphe 9 de l'article 29 (voir aussi les paragraphes 54 à 80 des Commentaires sur l'article 1)***.

~~8.9 Les diverses approches disponibles aux États qui désirent attaquer de tels cas d'abus sont décrites dans la section « Usage incorrect de la Convention » des Commentaires sur l'article 1. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 9.4 de ces Commentaires, il est convenu que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention fiscale lorsque des opérations qui représentent un abus des dispositions de la Convention ont été exécutées. Cependant, tel qu'indiqué au paragraphe 9.5 de ces Commentaires, on ne doit pas présumer à la légère qu'il s'agit d'un tel cas (voir aussi le paragraphe 22.2 de ces Commentaires).~~

157. Remplacer le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

9. Le paragraphe 3 ~~rend applicable~~ ***s'applique*** aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ~~ou de bateaux servant à la navigation intérieure, une règle qui suit, jusqu'à un certain point, celle qui est applicable aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire qu'elles sont imposables dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise.~~ ***et prévoit que ces rémunérations ne sont imposables que dans l'État de résidence de l'employé. Le principe selon lequel le droit exclusif d'imposition est conféré à l'État de résidence de l'employé a été ajouté dans ce paragraphe par une modification apportée en 2017. Cette modification visait à établir une règle plus claire et administrativement plus simple concernant l'imposition des rémunérations de ces équipages.*** *[La suite de l'actuel paragraphe 9 a été déplacée vers les paragraphes 9.3 et 9.4]*

9.1 Dans le même temps, la définition du trafic international a été modifiée pour faire en sorte qu'elle s'applique également aux activités de transport effectuées par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers. Comme expliqué au paragraphe 6.1 des Commentaires sur l'article 3, cette dernière modification permet l'application des dispositions du paragraphe 3 de l'article 15 à un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers.

9.2 Toutefois, lorsque l'emploi salarié est exercé par un résident d'un État contractant à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité uniquement dans l'autre État, il serait manifestement inapproprié de conférer un droit exclusif d'imposition à l'État de résidence de l'employé. L'expression « autre qu'à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité seulement dans l'autre État contractant » permet d'exclure l'application de ce paragraphe à un tel employé, de sorte que l'imposition des rémunérations perçues par cet employé est régie par les dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article.

9.3 Comme indiqué au paragraphe 9 ci-avant, le paragraphe 3 s'applique aux équipages de navires ou d'aéronefs. Ce point est clarifié par la mention d'un emploi salarié exercé « en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou d'un aéronef ». Cette formulation est assez large pour recouvrir toute activité exercée dans le cadre de l'exploitation courante du navire ou

de l'aéronef, y compris, à titre d'exemple, les activités des employés des restaurants à bord d'un navire de croisière, ou celles d'un agent de bord qui ne travaillerait que sur un seul vol avant de quitter son emploi salarié ; cependant, elle ne s'étend pas aux activités qui peuvent être effectuées à bord d'un navire ou d'un aéronef mais sans lien avec son exploitation (à titre d'exemple, un employé d'une compagnie d'assurance qui vend des contrats d'assurance habitation et automobile auprès des passagers d'un bateau de croisière).

9.4 Comme expliqué au paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 8, les États qui souhaitent appliquer à la navigation sur les fleuves, rivières, canaux et lacs, le même traitement qu'à la navigation maritime et aérienne en trafic international peuvent étendre le champ d'application de l'article 8 de manière à couvrir les bénéfices tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure. Ces États pourraient alors souhaiter appliquer le paragraphe 3 de l'article 15 aux rémunérations des salariés travaillant sur ces bateaux. Dans le cas des rémunérations perçues par un employé travaillant à bord d'un bateau utilisé dans la navigation intérieure, toutefois, le paragraphe 3 ne devrait s'appliquer que dans la mesure où ce bateau est exploité par une entreprise de l'État de résidence de l'employé. En effet, il serait inapproprié que l'un des États contractants soit tenu d'exonérer les rémunérations perçues par un employé qui est un résident de l'autre État, mais qui est employé par une entreprise du premier État mentionné (ou d'un État tiers avec lequel ce premier État n'a conclu d'accord prévoyant l'exonération des bénéfices tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure) lorsque ces rémunérations sont en lien avec des activités exercées seulement dans ce premier État. Les États contractants qui souhaitent remédier à ce problème peuvent le faire en incluant dans leur convention bilatérale une disposition distincte applicable aux équipages des bateaux utilisés dans la navigation intérieure, dont la formulation serait la suivante :

> ***Nonobstant les dispositions précédentes du présent article et de l'article 1, les rémunérations perçues par une personne physique, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, au titre d'un emploi salarié exercé, en tant que membre de l'équipage régulier d'un bateau, à bord d'un bateau utilisé dans la navigation intérieure dans un État contractant et exploité par une entreprise de l'autre État ne sont imposables que dans cet autre État. Toutefois, lorsque ces rémunérations sont perçues par un résident du premier État mentionné, elles peuvent également être imposées dans cet État.***

9.5 *[la partie supprimée ci-après figure dans le texte actuel du paragraphe 9]* ~~Dans les Commentaires sur l'article 8, il est précisé que les États contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'État de l'entreprise qui exploite les navires, bateaux ou aéronefs. Les raisons qui expliquent l'introduction de cette possibilité s'agissant des revenus de la navigation maritime, intérieure ou aérienne sont également valables pour ce qui est de la rémunération de l'équipage. Les États contractants conservent donc la faculté de convenir d'une clause qui donne le droit d'imposer ces rémunérations à l'État de l'entreprise. Cette disposition, de même que celle du paragraphe 3 de l'article 15, suppose que la législation interne de l'État auquel est conféré le droit d'imposition lui permet d'imposer la rémunération d'une personne qui est au service de l'entreprise intéressée, quelle que soit sa résidence.~~ ***Comme indiqué au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 8, certains États peuvent préférer attribuer le droit exclusif d'imposition des bénéfices provenant de la navigation maritime et aérienne à l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise plutôt qu'à l'État de résidence. Lorsque les États contractants adoptent cette approche, des modifications similaires devraient être apportés aux dispositions alternatives énoncées aux paragraphes 9.4 ci-avant et 9.6 ci-après dès lors que ces dispositions ont vocation à être utilisées.***

9.6 Certains États préfèrent autoriser l'imposition des rémunérations d'un employé qui travaille à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international tant par l'État de l'entreprise qui exploite ce navire ou cet aéronef que par l'État de résidence de l'employé. Les États qui souhaitent le faire peuvent donner au paragraphe 3 la formulation suivante :

> ***3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article et de l'article 1er, les rémunérations perçues par une personne physique, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, au titre d'un emploi salarié exercé, en tant que membre de l'équipage régulier d'un bateau, à bord d'un bateau exploité en trafic international par une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État contractant. Toutefois, lorsque ces rémunérations sont perçues par un résident de l'autre État contractant, elles peuvent également être imposées dans cet autre État.***

9.7 Certains États qui souhaitent suivre cette approche peuvent également vouloir limiter l'application du paragraphe 3 aux employés qui sont des résidents de l'un des États contractants, ce qu'ils peuvent faire en adoptant la formulation suivante :

> ***3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations perçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou d'un aéronef, à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ne sont imposables que dans cet État. Toutefois, lorsque le navire ou l'aéronef est exploité par une entreprise de l'autre État contractant, ces rémunérations peuvent également être imposées dans l'autre État.***

9.8 Selon la disposition alternative du paragraphe 9.6 ci-dessus, le droit d'imposition en premier lieu des rémunérations de l'employé est conféré à l'État contractant de l'entreprise. Lorsque l'employé est un résident de l'autre État contractant, ses rémunérations peuvent également être imposées dans cet autre État, sous réserve de l'obligation de cet État de assurer l'élimination de la double imposition conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B.

9.9 Dans la mesure où cette disposition alternative autorise l'imposition dans l'État de l'entreprise qui exploite le navire ou l'aéronef, elle peut être utile lorsque des employés qui travaillent fréquemment à bord de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international estiment avantageux d'établir leur résidence dans des États qui appliquent une imposition faible, voire nulle, sur les revenus d'activités exercées hors de leur territoire. Cette disposition suppose toutefois que le droit interne des États contractants les autorise à imposer les rémunérations des employés travaillant à bord de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international au seul motif que les entreprises qui exploitent ces navires ou aéronefs sont des entreprises de ces États. Si tel n'est pas le cas, le fait d'appliquer de cette disposition conjointement avec la méthode d'exonération destinée à éliminer la double imposition ferait naître un risque de non-imposition. Supposons, par exemple, que la disposition ci-dessus ait été insérée dans la convention fiscale conclue entre les États R et S, que l'État R applique la méthode d'exonération, et qu'un employé résident de l'État R travaille sur des vols reliant l'État R à des États tiers qui sont exploités par une compagnie aérienne qui est une entreprise de l'État S. Dans ce cas, si le droit interne de l'État S ne l'autorise pas à imposer les rémunérations des employés d'une compagnie aérienne qui sont des non-résidents dans le pays et ne travaillent pas sur son propre territoire, l'État S ne sera pas en mesure d'exercer le droit d'imposition qui lui a été conféré, tandis que l'État R sera tenu d'exonérer ces rémunérations au motif que, selon les dispositions de la Convention, l'État S dispose du droit d'imposer ces rémunérations.

9.10 *[le texte figurant ci-après est la fin de l'actuel paragraphe 9]* ***Comme indiqué au paragraphe 3.1 des Commentaires sur l'article 8, il peut être prévu que la référence au « siège***

de direction effective » dans la disposition alternative du paragraphe ***2 de ces Commentaires*** s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de transport est situé à bord d'un navire Le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ~~ou intérieure~~ est à bord d'un navire~~ ou d'un bateau~~. La législation interne de certains pays ~~membres~~ prévoit que les rémunérations perçues par les membres non résidents de l'équipage d'un navire ne sont imposables que si le navire a la nationalité de cet État. C'est pourquoi les conventions conclues entre ces États stipulent que le droit d'imposer ces rémunérations est accordé à l'État de la nationalité du navire. D'un autre côté, bien des États ne peuvent pas faire usage de ce droit d'imposition, auquel cas la clause pourrait entraîner une ***situation d'***absence d'imposition ***similaire à celle décrite au paragraphe précédent***. Cependant, les États dont la législation interne édicte ce principe d'imposition peuvent convenir bilatéralement de conférer à l'État de la nationalité du navire le droit d'imposer les rémunérations versées au titre d'emplois salariés à bord de navires.

158. Remplacer le paragraphe 18 aux Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

18. ~~[Supprimé]~~***La Lettonie se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources.***

159. Ajouter le nouveau paragraphe 22 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

22. En ce qui concerne le paragraphe 3, la Turquie se réserve le droit de taxer exclusivement le revenu généré par un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international par une entreprise résidente en Turquie.

Article 16

160. Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 16 par ce qui suit :

4. L'*Estonie* ***et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit d'imposer conformément à cet article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe similaire d'une société résidente.

Article 17

161. Remplacer le paragraphe 11.3 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

11.3 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la Convention n'empêche par l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoit d'ailleurs les paragraphes ~~22 et 22.1~~***76 à 79*** des Commentaires sur l'article 1. ***Par ailleurs, le paragraphe 9 de l'article 29 empêche que les avantages prévus par des dispositions telles que celles des articles 7 et 15 soient octroyées dans ces cas d'usage abusif.***

162. Ajouter le nouveau paragraphe 15.3 suivant aux Commentaires sur l'article 17:

15.3 Le Chili et le Mexique jugent nécessaire de préciser que dans le cas du troisième exemple au paragraphe 9.1 concernant les cachets gagnés par un ancien sportif, ces cachets peuvent être couverts par l'article 17 même si l'ancien sportif ne participe pas à une manifestation sportive

lorsque ces cachets sont payés au titre d'une activité artistique et que l'ancien sportif intervient en qualité d'artiste.

Article 18

163. Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 18 par ce qui suit :

3. Sont visées par l'article non seulement les pensions payées directement à d'anciens salariés mais aussi à d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants des salariés) et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. L'article s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État, ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couvertes par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 19. L'article ne s'applique toutefois qu'aux versements liés à un emploi antérieur ; il ne saurait donc s'appliquer, par exemple, à une rente viagère que le bénéficiaire aurait constituée directement grâce à un capital accumulé en dehors de tout régime de retraite lié à un emploi. L'article s'applique indépendamment du traitement fiscal du régime dans le cadre duquel les paiements en question sont effectués ; par conséquent, un paiement effectué dans le cadre d'un plan de retraite qui ne donne pas droit à un allégement fiscal pourrait néanmoins constituer une « pension ou autre rémunération similaire » (le décalage fiscal qui pourrait se produire dans un tel cas est examiné ci-dessous). ***De même, l'article s'applique indépendamment du fait que les paiements visés proviennent ou non d'un « fonds de pension reconnu » tel que défini à l'alinéa i) du paragraphe 1 de l'article 3.***

164. Remplacer le paragraphe 49 des Commentaires sur l'article 18 par ce qui suit :

49. En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, le paragraphe 1 indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations versées par une personne physique ou pour son compte à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition. L'expression « reconnu aux fins d'imposition » est plus amplement définie à l'alinéa 2 *b*) de la disposition suggérée ; ***cette expression n'a aucun lien avec la définition de l'expression « fonds de pension reconnu » à l'alinéa i) du paragraphe 1 de l'article 3 et s'applique donc indépendamment du fait que le régime de retraite constitue ou non un « fonds de pension reconnu »***. L'expression « versées par ... ou pour son compte » désigne les cotisations qui sont versées directement par la personne, ainsi que celles qui sont versées pour son compte par un employeur ou un tiers (conjoint, par exemple). Bien qu'en vertu du paragraphe 4 de l'article 24 les cotisations de l'employeur à un fonds de retraite résident de l'autre État contractant ***(que ce soit ou non parce qu'il constitue un « fonds de pension reconnu »)*** sont déductibles dans les mêmes conditions que les cotisations à un fonds de retraite résident, cette disposition n'est peut-être pas suffisante pour assurer un traitement similaire des cotisations de l'employeur aux fonds de retraite nationaux et étrangers. Tel sera le cas, par exemple, si les cotisations de l'employeur au fonds étranger sont traitées comme une prestation imposable dans les mains du salarié ou si la déduction des cotisations de l'employeur dépend non pas de la résidence du fonds de retraite, mais d'autres conditions ayant pour effet d'exclure d'une manière générale les fonds de retraite étrangers (enregistrement auprès des autorités fiscales ou présence de bureaux, par exemple). Pour ces raisons, les cotisations de l'employeur sont couvertes par la disposition suggérée, même si le paragraphe 4 de l'article 24 assure déjà une exonération similaire dans certains cas.

165. Remplacer le paragraphe 64 des Commentaires sur l'article 18 par ce qui suit :

64. L'alinéa 2 *b*) définit plus précisément l'expression « reconnu aux fins de l'imposition ». Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si la personne était résidente de son pays d'origine, il est juste de limiter le champ d'application de la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allégement fiscal si la personne était restée dans son pays d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans la mesure où ces cotisations seraient admissibles à un allégement fiscal dans ce pays. ***Comme il a déjà été expliqué au paragraphe 49 ci-dessus, la question de savoir si un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition n'a aucun lien avec la question de savoir si ce régime de retraite constitue ou non un « fonds de pension reconnu » au sens de la définition de cette expression à l'alinéa i) du paragraphe 1 de l'article 3.***

166. Remplacer le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18 par ce qui suit :

69. Lorsqu'en application de leur législation interne, deux États suivent la même approche consistant en une exonération générale d'impôt pour les revenus des fonds de pension établis sur leur territoire, ces États, afin d'obtenir une plus grande neutralité à l'égard de la localisation du capital, peuvent vouloir étendre cette exonération aux revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État. Afin d'obtenir ce résultat, les États incluent parfois dans leurs conventions une clause rédigée sur le modèle suivant :

> Nonobstant les autres dispositions de cette Convention, les revenus provenant d'un État contractant reçus par un résident de l'autre État contractant qui a été constitué et est géré exclusivement afin d'administrer ou fournir des prestations de pension et qui a été accepté par les autorités compétentes du premier État comme correspondant généralement à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins d'imposition dans cet État, doivent être exonérés d'impôt dans cet État.

Comme il est expliqué aux paragraphes 10.7 et 10.8 des Commentaires sur l'article 3, les États peuvent préférer modifier cette disposition de façon à faire simplement référence aux revenus d'un « fonds de pension reconnu ».

Article 20

167. Remplacer le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 20 par ce qui suit :

5. L'*Estonie* ***et la Lettonie*** se réserve***nt*** le droit de modifier l'article de façon à ce qu'il s'applique à tout stagiaire ou apprenti.

168. Ajouter les nouveaux paragraphes 6 et 7 suivants aux Commentaires sur l'article 20 :

6. Le Japon se réserve le droit de limiter l'exemption dont bénéficie un apprenti au titre de l'article à une période d'un an.

7. Les États-Unis se réservent le droit d'accorder une exemption d'impôt limitée au revenu perçu par des étudiants et des stagiaires au titre de services personnels, et de définir le terme « stagiaire ».

Article 21

169. Remplacer le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

5. Le paragraphe couvre aussi le***s*** cas ***non traités dans les articles précédents de la Convention*** où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre État contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier~~,~~ conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B ***(voir le paragraphe 9 des Commentaires sur ces articles)***. ~~Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence, en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, le premier État, étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts, pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit, en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B ; le bénéfice de cette imputation ne devrait pas, évidemment, être accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement.~~ *[les trois dernières phrases du paragraphe 5 ont été modifiées et transférées au nouveau paragraphe 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B]*

170. Remplacer le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

6. Certains États qui appliquent la méthode de l'exemption (article 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un État contractant à confier certains ***actifs***~~avoirs~~, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre État contractant, afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. ~~Pour faire obstacle à de telles pratiques, qu'ils estiment abusives, certains États pourraient juger que la transaction est artificielle et considérer, pour cette raison, que ces avoirs ne se rattachent pas effectivement à l'établissement stable. D'autres États peuvent renforcer leur position en ajoutant au paragraphe 2 une condition stipulant que ce paragraphe ne s'applique pas aux cas où ces pratiques ont eu pour objectif essentiel de tirer avantage de cette disposition.~~ ***Outre le fait que le paragraphe 9 de l'article 29 empêcherait l'octroi des avantages de l'article 23 A dans le cas de montages utilisés à cette fin,*** ~~Par ailleurs,~~ ***il convient de souligner que*** la condition selon laquelle ~~un droit ou un bien~~***de tels actifs*** doi***vent*** « se rattacher effectivement » à un tel établissement ***stable*** nécessite plus que le simple enregistrement de ce***s actifs***~~droit ou bien~~ dans les documents comptables de l'établissement stable ***(voir les paragraphes 5.1 et 5.2 ci-dessus)***.

171. Remplacer le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

13. L'*Australie*, le *Canada*, le *Chili*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*~~, le *Portugal*~~ et la *République slovaque* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent de sources situées dans leur pays.

172. Ajouter les nouveaux paragraphes 18 et 19 suivants aux Commentaires sur l'article 21 :

18. Le Japon se réserve le droit de taxer le revenu provenant d'un certain type d'accord contractuel, qui donne lieu à une déduction aux fins de déterminer le bénéfice imposable du payeur dans l'État contractant duquel le payeur est un résident.

19. Les États-Unis se réservent le droit d'imposer conformément à leur législation interne les commissions de garantie caractérisées en tant qu'autre revenu payé par une « entité expatriée » à une personne liée pendant une période pouvant atteindre 10 ans.

Article 22

173. Remplacer les paragraphes 4 à 4.2 des Commentaires sur l'article 22 par ce qui suit :

4. Normalement, les navires et les aéronefs exploités en trafic international~~ et les bateaux servant à la navigation intérieure~~, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires~~, bateaux~~ ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État ~~où le siège de direction effective de l'entreprise est situé~~ ***de résidence*** (paragraphe 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. ~~Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau.~~ Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État ~~de la résidence~~ ***où le siège de direction effective de l'entreprise est situé*** ~~ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective,~~ ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 ***une***~~des~~ disposition~~s~~ correspondante~~s~~ à celle~~s~~ proposée~~s~~ au~~x~~ paragraphe~~s~~ 2~~ et 3~~ des Commentaires sur l'article 8. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires~~, bateaux~~ ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1.

4.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui est propriétaire des biens exploite elle-même les ~~bateaux,~~ navires ou aéronefs mentionnés dans ce paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location des ~~bateaux,~~ navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique pas cependant lorsque l'entreprise qui est propriétaire des ~~bateaux,~~ navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue les biens à une autre personne, à l'exception du cas d'une location occasionnelle coque nue comme l'indique le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 8). Dans un tel cas, la fortune constituée par ces biens sera couverte par le paragraphe 2 ou 4.

~~4.2 Dans leurs conventions bilatérales, les pays membres sont libres de préciser davantage les conditions d'application de l'article 22 dans cette situation. Ils peuvent adopter la variante suivante du paragraphe 3 de l'article (voir également les paragraphes 28.1 et 28.2 des Commentaires sur l'article 13) :~~

> ~~3. La fortune constituée par des biens qui font partie de l'actif d'une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant et qui sont des navires ou aéronefs exploités par cette entreprise en trafic international ou des biens mobiliers utilisés aux fins de l'exploitation de ces navires ou aéronefs, n'est imposable que dans cet État.~~

Articles 23 A et 23 B

174. Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

4. Le conflit qui existe dans le cas a) est ramené à celui du cas b) par application de l'article 4. Cela est dû au fait que cet article définit l'expression « résident d'un État contractant » en se référant à l'assujettissement à l'impôt d'une personne aux termes du droit interne en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (paragraphe 1 de l'article 4) et en ~~énumérant~~***prévoyant***, pour le cas d'une double résidence, des ~~critères spéciaux~~***règles spéciales*** qui permettent de déterminer lequel des deux États est l'État de résidence (R) au sens de la Convention (paragraphes 2 et 3 de l'article 4).

175. Remplacer le paragraphe 4.3 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

4.3 Toutefois, lorsque les services d'emploi concernés n'ont pas été fournis dans l'un ou l'autre État, on n'aura pas affaire à un conflit dû à une double imposition source-résidence ***et, tel que confirmé par l'expression « sauf dans la mesure où ces dispositions permettent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État » incluse au paragraphe 1 des articles 23 A et 23 B, ce cas de double imposition échappera au champ d'application de ces articles***. Dans ce cas, on pourra utiliser la procédure amiable ***prévue par le paragraphe 3 de l'article 25***. L'une des solutions possibles serait que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accorde un allégement en ce qui concerne l'impôt fondé sur la résidence qui a été perçu par l'autre État sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, si les services d'emploi concernés avaient été fournis dans un État tiers avant que la personne ne devienne résidente de l'État R2, il serait logique que l'autorité compétente de l'État R2 accepte d'accorder l'allégement (par la méthode de l'imputation ou par la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État R1 sur la fraction de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte aux services fournis dans l'État tiers, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État R1, et non de l'État R2, aux fins de la convention entre ces deux États.

176. Remplacer le paragraphe 6 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

6. Pour plusieurs éléments de revenu ou de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des États contractants et l'article correspondant déclare que le revenu ou la fortune en question « ne sont imposables que » dans un État contractant[1]. Les mots « ne sont imposables que » dans un État contractant empêchent l'autre État contractant d'imposer ; ainsi, la double imposition est évitée. L'État auquel le droit exclusif d'imposer est attribué est normalement l'État de la résidence du contribuable au sens de l'article 4, c'est-à-dire l'État R, mais selon ~~quatre~~ ***l'***article~~s~~ ***19***[2], le droit exclusif peut être attribué à l'autre État contractant (S) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4.

---

1 Voir la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, le~~s~~ paragraphe~~s~~ 1 ~~et 2~~ de l'article 8, le paragraphe 1 de l'article 12, les paragraphes 3 et 5 de l'article 13, la première phrase du paragraphe 1 ***ainsi que~~et~~ le~~s~~*** paragraphe***s*** 2 ***et 3*** de l'article 15, l'article 18, les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22.

2 Voir ~~les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 3 de l'article 13,~~ l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 ~~et le paragraphe 3 de l'article 22~~.

177. Remplacer les paragraphes 9 et 10 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

9. Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement stable (***paragraphe 1 de l'article 7 et*** paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à l'établissement stable situé dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent ***originellement***~~primitivement~~ de l'État R (voir ***aussi*** le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Cependant, lorsque les États contractants conviennent d'accorder à l'État R ~~qui applique la méthode de l'exemption~~ un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 respectivement ~~(voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21)~~, les deux États doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B.

9.1 *[ce qui suit est une version légèrement modifiée de ce qui apparaît présentement au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21]* Cependant, ***lorsque l'État R applique la méthode de l'exemption,*** une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, ~~le premier~~***l'***État ***R***, étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts, pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit, en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11 ***même s'il applique la méthode de l'exemption***. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B ***à l'égard de cet impôt*** ; le bénéfice de cette imputation ne ~~devrait pas, évidemment, être~~ ***serait évidemment pas*** accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement.

10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable (***paragraphe 1 de l'article 7 et*** paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable situé dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 3 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (voir le paragraphes 67 à 72 des Commentaires sur l'article 24).

178. Ajouter les nouveaux paragraphes 11.1 et 11.2 suivants aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

11.1 Dans certains cas, le même élément du revenu ou de la fortune peut être imposé par chaque État contractant en tant qu'élément du revenu ou de la fortune de l'un de ses résidents.

Cela peut se produire lorsque, par exemple, l'un des États contractants impose le revenu mondial d'une entité qui est un résident de cet État, tandis que l'autre État considère que cette entité est transparente sur le plan fiscal et impose les membres de cette entité qui sont résidents de cet autre État sur leur fraction respective du revenu. La phrase « (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État) » précise qu'en pareils cas, les deux États ne sont pas réciproquement tenus d'éliminer la double imposition à l'égard de l'impôt prélevé par l'autre État exclusivement sur la base de la résidence du contribuable, et que chaque État est donc tenu d'éliminer la double imposition uniquement dans la mesure où l'imposition par l'autre État est conforme aux dispositions de la Convention qui autorisent l'imposition du revenu concerné ou de la fortune concernée en tant qu'État de la source ou État où se trouve un établissement stable auquel ce revenu ou cette fortune est attribuable, ce qui exclut l'imposition qui résulterait uniquement du fait qu'une personne est résidente de cet autre État. Même si ce résultat serait une conséquence logique de la formulation des articles 23 A et 23 B même en l'absence de cette phrase, l'ajout de la phrase dissipe tout doute à cet égard.

11.2 Les principes exposés au paragraphe précédent sont illustrés par les exemples suivants :

- ***Exemple A : Une entité établie dans l'État R est un résident de l'État R et est donc taxée sur son revenu mondial dans cet État. L'État S considère que cette entité est transparente sur le plan fiscal et impose les membres de cette entité sur leur fraction respective du revenu perçu par l'entité. Tous les membres de l'entité sont résidents de l'État S. L'intégralité du revenu de l'entité constitue des bénéfices d'entreprise attribuables à un établissement stable situé dans l'État R. Dans ce cas, pour déterminer l'impôt dû par l'entité, l'État R ne sera pas obligé d'accorder l'allégement prévu par l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu de l'entité car la résidence des membres de l'entité est la seule raison qui autorise l'État S à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention. L'État S, en revanche, sera tenu d'accorder l'allégement visé par l'article 23 A ou 23 B pour l'intégralité du revenu de l'entité car ce revenu est imposable dans l'État R conformément aux dispositions de l'article 7, indépendamment du fait que l'État R considère que ce revenu est perçu par une entité résidente de l'État R. Pour déterminer le montant de l'impôt sur le revenu payé dans l'État R aux fins d'accorder l'allégement de la double imposition aux membres de l'entité en vertu de l'article 23 B, l'État S devrait prendre en compte le montant de l'impôt payé par l'entité dans l'État R.***

- ***Exemple B : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple A, à ceci près que 30 pour cent du revenu provenant de l'entité sont des intérêts générés dans l'État S qui sont attribuables à un établissement stable situé dans l'État R, et le reste du revenu se compose de bénéfices d'entreprise attribuables au même établissement stable. Dans ce cas, l'allégement de la double imposition au titre des bénéfices d'entreprise autres que les intérêts sera accordé conformément aux principes décrits dans l'exemple A. S'agissant des intérêts, cependant, l'État R sera tenu d'accorder un crédit à l'entité en application du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B pour le montant de l'impôt sur les intérêts payé dans l'État S par tous les membres de l'entité, plafonné à 10 pour cent du montant brut des intérêts (qui correspond au montant maximum de l'impôt qui peut être payé dans l'État S conformément au paragraphe 2 de l'article 11) ou à l'impôt dû dans l'État R sur ces intérêts (dernière partie du paragraphe 2 de l'article 23 A et du paragraphe 1 de l'article 23 B), le montant le plus faible des deux s'appliquant. L'État S, en revanche, sera également tenu d'accorder l'allégement en vertu de l'article 23 A ou 23 B aux membres de l'entité***

qui sont résidents de l'État S parce que ce revenu est imposable dans l'État R conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 7. Si l'État S applique la méthode d'exemption décrite à l'article 23 A, cela suggère que l'État S devra exempter la fraction des intérêts attribuable aux membres qui sont résidents de l'État S (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21 et le paragraphe 9 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B). Si l'État S applique la méthode d'imputation décrite à l'article 23 B, le crédit devrait s'imputer uniquement à la fraction de l'impôt dû dans l'État S qui dépasse le montant de l'impôt que l'État S serait fondé à percevoir en vertu du paragraphe 2 de l'article 11, et ce crédit devrait correspondre au montant de l'impôt payé dans l'État R après déduction du crédit que l'État R doit lui-même accorder au titre de l'impôt dû dans l'État S en vertu du paragraphe 2 de l'article 11.

– *Exemple C : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple A, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité provient de biens immobiliers situés dans l'État S. Dans ce cas, pour déterminer l'impôt dû par l'entité, l'État R sera tenu d'accorder l'allégement prévu par l'article 23 A ou 23 B pour l'intégralité du revenu de l'entité, car ce revenu est imposable dans l'État S conformément aux dispositions de l'article 6, indépendamment du fait que l'État S considère que ce revenu est perçu par les membres qui sont résidents de l'État S. L'État S, en revanche, n'est pas tenu d'accorder l'allégement prévu par l'article 23 A ou 23 B parce que la résidence de l'entité est la seule raison qui autorise l'État R à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention (le résultat serait identique même si le revenu était attribuable à un établissement stable situé dans l'État R : voir la première phrase du paragraphe 9 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B).*

– *Exemple D : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple A, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité est perçue sous forme d'intérêts générés dans l'État S qui ne sont pas attribuables à un établissement stable. Dans ce cas, aux fins de la détermination de l'impôt dû par l'entité, l'État R sera tenu d'accorder un crédit à l'entité en application du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B pour le montant de l'impôt payé sur les intérêts dans l'État S par tous les membres de l'entité, plafonné à 10 pour cent du montant brut des intérêts (qui correspond au montant maximum de l'impôt qui peut être payé dans l'État S conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 11) ou à l'impôt dû dans l'État R sur ces intérêts (dernière partie du paragraphe 2 de l'article 23 A et du paragraphe 1 de l'article 23 B), le montant le plus faible des deux s'appliquant. L'État S, en revanche, ne sera pas tenu d'accorder l'allègement en vertu de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu de l'entité étant donné que ce revenu n'est pas généré dans l'État R et n'est pas attribuable à un établissement stable situé dans l'État R, et que la seule raison qui autorise l'État R à imposer ce revenu est qu'il s'agit également d'un revenu perçu par un résident de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 11 confirme le droit de l'État R d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par une entité résidente de l'État R.*

– *Exemple E : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple D, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité est perçue sous forme d'intérêts générés dans l'État R. Dans ce cas, aux fins de la détermination de l'impôt dû par l'entité, l'État R ne sera pas tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu perçu par l'entité car la seule raison qui autorise l'État S à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention est la résidence des membres de l'entité. L'État S, en revanche, sera tenu d'accorder*

un crédit aux membres en application du paragraphe 2 de l'article 23A ou du paragraphe 1 de l'article 23B pour le montant de l'impôt sur les intérêts payé par l'entité dans l'État R, plafonné à 10 pour cent du montant brut des intérêts (qui correspond au montant maximum de l'impôt qui peut être payé dans l'État R conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 11) ou à l'impôt dû dans l'État S sur ces intérêts (dernière partie du paragraphe 2 de l'article 23 A et du paragraphe 1 de l'article 23 B), le montant le plus faible des deux s'appliquant. L'État S ne sera toutefois pas tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre de l'impôt payé dans l'État R au-delà du montant maximum de l'impôt qui peut être prélevé conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 étant donné que les intérêts ne sont pas attribuables à un établissement stable dans l'État R, et que la seule raison qui autorise l'État R à prélever cet impôt supplémentaire est que le revenu est également un revenu perçu par un résidente de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 21 confirme le droit de l'État R d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par une entité résidente de l'État R.

– ***Exemple F : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple D, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité est perçue sous forme d'intérêts dans un État tiers. Dans ce cas, aux fins de la détermination de l'impôt dû par l'entité, l'État R ne sera pas tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu perçu par l'entité car la seule raison qui autorise l'État S à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention est la résidence des membres de l'entité. L'État S ne sera pas non plus tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu perçu par l'entité étant donné que ce revenu n'est pas perçu dans l'État R et n'est pas attribuable à un établissement stable situé dans l'État R, et que la seule raison qui autorise l'État R à imposer ce revenu est qu'il s'agit également d'un revenu perçu par un résident de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 21 confirme le droit de l'État R d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par une entité résidente de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 21 confirme également le droit de l'État S d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par les membres de l'entité qui sont résidents de l'État S.***

179. Remplacer le paragraphe 31.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

31.1 Le paragraphe 2 pourrait par exemple être modifié de cette manière lorsqu'un État qui pratique d'une manière générale la méthode de l'exemption considère que cette méthode ne devrait pas être appliquée à des éléments de revenus qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'autre État en raison d'une mesure introduite par cet État après la date de la signature de la Convention. Afin de prendre en compte ces éléments de revenus, le paragraphe 2 pourrait être modifié comme suit :

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant perçoit un élément de revenu qui

a) ~~conformément aux dispositions des articles 10 et 11,~~ est imposable dans l'autre État contractant ***conformément aux dispositions des articles 10 et 11 (sauf dans la mesure où ces dispositions permettent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État)***, ou

b) ~~conformément aux dispositions de la présente Convention,~~ est imposable dans l'autre État contractant ***conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions permettent l'imposition par cet autre***

État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État), mais bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans cet État en raison d'une mesure fiscale

(*i*) introduite dans l'autre État contractant après la date de signature de la présente Convention, et

(*ii*) à l'égard de laquelle cet État a avisé les autorités compétentes de l'autre État, avant que cet élément de revenu n'ait été perçu et après consultation avec cet État, que ce paragraphe devait s'appliquer,

le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à cet élément de revenu tiré de cet autre État.

180. Remplacer le paragraphe 32.2 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

32.2 L'interprétation des mots « ***sont imposables dans l'autre État contractant*** conformément aux dispositions de la présente Convention~~, sont imposables~~ » qui sont utilisés dans les deux articles présente une importance particulière pour le traitement des cas dans lesquels l'État de la résidence et l'État de la source classent de manière différente le même élément de revenu ou de fortune pour l'application des dispositions de la Convention.

181. Ajouter le nouveau paragraphe 36 suivant aux Commentaires sur les Articles 23 A et 23 B :

36. Il convient également de noter que, comme il est expliqué aux paragraphes 11.1 et 11.2 ci-dessus, l'article 23 A n'oblige pas un État contractant à exempter le revenu ou la fortune lorsque la seule raison pour laquelle l'autre État contractant peut imposer ce revenu ou cette fortune conformément aux dispositions de la Convention est que cet autre État attribue ce revenu ou cette fortune à un résident de cet autre État.

182. Remplacer le paragraphe 59 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

59. L'obligation imposée par l'article 23 B à l'État R d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu dans l'autre État E (ou S) sur un élément de revenu ou de fortune dépend de la possibilité pour l'État E (ou S) de le soumettre à l'impôt conformément aux dispositions de la Convention. Les paragraphes 32.1 à 32.7 ci-dessus examinent l'interprétation qui doit être donnée de cette condition. Les éléments de revenu ~~ou de fortune~~ qui, conformément ~~à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13,~~ à l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19~~ et au paragraphe 3 de l'article 22~~ « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R (voir le paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires sur l'article 23 A s'appliquent à ces revenus ~~et à cette fortune~~ exemptés. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article (et au paragraphe 79 ci-dessous).

183. Remplacer le paragraphe 61 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

61. Le montant de l'impôt étranger pour lequel une imputation doit être accordée est l'impôt effectivement acquitté, conformément à la Convention, dans l'autre État contractant ***(à l'exclusion du montant d'impôt acquitté dans cet autre État uniquement parce que le revenu ou la fortune est également un revenu reçu ou la fortune possédée par un résident de cet autre État)***. Des problèmes peuvent surgir, par exemple lorsque cet impôt n'est pas calculé sur le revenu de l'année au titre de laquelle il est perçu mais sur le revenu d'une année précédente ou le revenu moyen de

deux ou plusieurs années précédentes. D'autres problèmes peuvent se poser du fait de méthodes différentes de détermination du revenu ou du fait des modifications des taux de change (dévaluation ou réévaluation). Ces problèmes ne peuvent toutefois guère être résolus d'avance par une disposition expresse de la Convention.

184. Remplacer les paragraphes 69.1 à 69.3 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

69.1 Certains problèmes peuvent survenir lorsque les États contractants appliquent un traitement différent à des entités telles que les sociétés de personnes. Supposons, par exemple, que l'État ***dans lequel est établie la société de personnes*** ~~de la source~~ traite ~~les~~***cette*** société~~s~~ de personnes comme ~~des~~ ***une*** société~~s~~ par actions tandis que l'État de résidence d'un associé ***la~~es~~*** traite comme transparente~~s~~ sur le plan fiscal. L'État ***dans lequel la société de personnes est établie*** ~~de la source~~ peut, sous réserve des dispositions applicables de la Convention, imposer la société de personnes sur son revenu lorsqu'il est acquis et, sous réserve des limitations prévues par le paragraphe 2 de l'article 10, imposer également les bénéfices distribués par la société de personnes à ses associés non résidents. L'État de la résidence ***de l'associé*** n'impose toutefois l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes que lorsque ce revenu est réalisé par cette dernière.

69.2 La première question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si l'État de la résidence ***de l'associé*** qui impose l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes est obligé, en vertu de la Convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu ***de la société de personnes*** par l'État ***où est établie cette société***, que cet État considère comme une entité imposable distincte. La réponse à cette question doit être affirmative ***dans la mesure où le revenu est imposable dans l'État où est établie la société de personnes conformément aux dispositions de la Convention qui permettent l'imposition de ce revenu par cet État en tant qu'État de la source ou en tant qu'État où est situé un établissement stable auquel ce revenu est attribuable (voir également les paragraphes 11.1 et 11.2 ci-dessus)***. Dans la mesure où l'État de la résidence ***de l'associé*** attribue le revenu de la société de personnes à l'associé afin d'imposer ce dernier, il doit adopter une approche cohérente et attribuer à l'associé l'impôt payé par la société de personnes ***(mais uniquement dans la mesure où cet impôt est payé conformément aux dispositions de la Convention qui permettent l'imposition de ce revenu dans l'État de la source)*** en vue d'éliminer la double imposition résultant du fait qu'il impose l'associé. En d'autres termes, si le statut de société accordé à la société de personnes par l'État de la source n'est pas pris en compte par l'État de la résidence pour imposer l'associé sur sa part du revenu, il doit de même ne pas être pris en compte pour l'octroi du crédit au titre de l'impôt étranger.

69.3 Une deuxième question qui se pose dans ce cas est celle de la mesure dans laquelle l'État de la résidence ***de l'associé*** doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État ***dans lequel la société de personnes est établie*** ~~de la source~~ sur le bénéfice distribué, lequel n'est pas imposé dans l'État de la résidence. La réponse à cette question découle de ce dernier fait. Puisque le bénéfice distribué n'est pas imposé dans l'État de la résidence ***de l'associé***, il n'existe dans ce dernier aucun impôt sur lequel pourrait être imputé l'impôt perçu ***lors de la distribution*** par l'État ***dans lequel la société de personnes est établie*** ~~de la source lors de la distribution~~. Il faut faire une distinction nette entre la réalisation des bénéfices et leur distribution et il ne faut pas attendre de l'État de la résidence ***de l'associé*** qu'il impute l'impôt perçu sur la distribution des bénéfices par l'État ***dans lequel la société de personnes est établie*** ~~de la source~~ sur son propre impôt perçu lors de leur réalisation (voir la première phrase du paragraphe 64 ci-dessus).

185. Ajouter le nouveau titre et les nouveaux paragraphes 82 à 85 suivants aux Commentaires sur les articles 23A et 23B :

82. Les États-Unis ne sont pas d'accord avec la dernière phrase du paragraphe 11.1 des Commentaires.

Réserves sur l'article

83. En cohérence avec ses réserves formulées à l'égard des paragraphes 2 et 3 de l'article 1, la France se réserve le droit de ne pas insérer les modifications apportées au paragraphe 1 des articles 23 A et 23 B par la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale relatives aux règles d'élimination de la double imposition en présence d'une entité transparente.

84. Le Luxembourg se réserve le droit de ne pas insérer les modifications apportées au paragraphe 1 des Articles 23 A et 23 B par la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale.

85. Les États-Unis se réservent le droit de ne pas insérer dans le paragraphe 1 la phrase entre parenthèses « (sauf dans la mesure où ces dispositions permettent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État) ». En outre, les États-Unis souhaitent exprimer l'opinion selon laquelle le paragraphe 1, qui a été ajouté pour traiter les cas dits de « double imposition économique », est incompatible avec les paragraphes 1 et 2 des Commentaires, qui expliquent que l'article 23 concerne uniquement les cas de « double imposition juridique ».

Article 24

186. Remplacer le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

20. Exemple 1 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. ***En vertu de la législation fiscale de l'État B, seules les sociétés qui ont leur siège de direction effective dans cet État en sont des résidents.*** La convention fiscale État A – État B est identique au Modèle de Convention fiscale. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Étant donné qu'une société constituée dans l'État B ayant son siège de direction effective dans l'État A serait résidente de l'État A aux fins de la Convention État A – État B, le fait que les dividendes qui lui seraient versés par une société constituée dans l'État A ne pourraient profiter d'une telle exonération, même si la société bénéficiaire se trouvait dans la même situation qu'une société constituée dans l'État A au regard de sa résidence, constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

187. Remplacer les paragraphes 71 et 72 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

71. Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts ou redevances d'un État tiers (l'État de la source) et que, en vertu de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de la source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de la source afin d'octroyer le taux de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de la source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne

semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. ***Ainsi, si un État contractant applique la méthode de l'exemption prévue à l'article 23 A aux bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans un État tiers qui n'impose pas les revenus passifs provenant de l'autre État contractant mais qui sont attribuables à cet établissement stable, il existe un risque que ces revenus ne soient imposés dans aucun des trois États. Le paragraphe 8 de l'article 28 vise cette situation.*** ~~Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger existe que de telles entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement favorable. Par là, il peut arriver dans certaines circonstances que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces montages qui peuvent être considérés comme abusifs, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (État de la source) une disposition prévoyant que l'entreprise ne peut réclamer les avantages de la convention que lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable.~~

72. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribués à l'établissement stable situé dans l'autre État (voir également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21 ***et les paragraphes 9 et 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B***). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans le cadre de négociations bilatérales.

188. Supprimer le paragraphe 84 suivant des Commentaires sur l'article 24 :

~~84. Au sujet du paragraphe 71, les *Pays-Bas* reconnaissent que les États peuvent vouloir inclure, dans leurs conventions bilatérales, une disposition visant à prévenir l'obtention des avantages de la Convention dans les « cas triangulaires » qui peuvent être considérés comme abusifs. Cependant, la rédaction de telles dispositions devrait toujours être basée sur la constatation que les avantages de la Convention peuvent être obtenus à moins que la situation ne soit abusive. De plus, les Pays-Bas désirent exprimer l'opinion que l'expression « imposés normalement » est trop ambiguë pour pouvoir servir de critère aux fins de la détermination du caractère abusif d'une situation.~~

189. Remplacer le paragraphe 86 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

86. L'*Australie* se réserve le droit de proposer des modifications à l'article afin de confirmer que l'Australie peut continuer à appliquer certaines dispositions de son droit interne concernant ~~les déductions au titre de la recherche et du développement et~~ la perception de retenues à la source.

190. Remplacer le paragraphe 90 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

90. Le *Chili*, l'*Estonie****, les États-Unis, le Japon*** et la Suisse se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions.

Article 25

191. Ajouter le nouveau paragraphe 5.1 suivant aux Commentaires sur l'article 25 :

5.1 Un État contractant doit, au titre des obligations lui incombant lorsqu'il adhère à une convention fiscale, s'efforcer de parvenir à un accord amiable sur les cas d'imposition non conforme à la Convention et doit le faire de bonne foi. Il découle en particulier de l'obligation incombant à l'autorité compétente, en vertu du paragraphe 2, de « s'efforcer » de résoudre les cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant que les autorités compétentes sont tenues de s'employer à résoudre les cas sur le fond de manière juste et objective conformément aux dispositions de la Convention et aux principes du droit international applicables à l'interprétation des conventions.

192. Ajouter les nouveaux paragraphes 6.1 à 6.3 suivants aux Commentaires sur l'article 25 :

6.1 Aux termes de l'article 25, les États contractants ont délégué aux autorités compétentes de vastes compétences en ce qui concerne l'application et l'interprétation des dispositions de la Convention. Le paragraphe 2 autorise les autorités compétentes à régler, par voie d'accord amiable, les cas soumis par les contribuables afin d'éviter l'imposition qui pourrait résulter de l'application de législations nationales, mais ne serait pas conforme à la Convention. Le paragraphe 3 autorise de même les autorités compétentes à résoudre par voie d'accord amiable les difficultés ou à dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention, tant dans des cas particuliers (concernant un contribuable en particulier) que de façon plus générale (grâce à l'interprétation conjointe d'une disposition de la convention applicable à un grand nombre de contribuables). En vertu du paragraphe 3, les autorités compétentes peuvent en particulier conclure un accord amiable pour définir un terme qui n'est pas défini dans la Convention, ou compléter ou préciser la définition d'un terme donné dès lors qu'un tel accord permettrait de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Ces circonstances pourraient se produire par exemple lorsqu'un conflit sur le sens attribué à un terme par les législations nationales des deux États crée des difficultés ou aboutit à un résultat non souhaité ou absurde. Ainsi que le prévoit expressément le paragraphe 2 de l'article 3, un accord conclu en vertu du paragraphe 3 sur la signification d'un terme employé dans la Convention doit prévaloir sur le sens donné à ce terme par le droit interne de chaque État.

6.2 Si le statut, en vertu du droit interne, d'un accord amiable conclu conformément à l'article 25 peut varier selon les États, il est clair que les principes du droit international applicables à l'interprétation des conventions, tels qu'énoncés aux articles 31 et 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, autorisent tous les tribunaux nationaux à prendre en compte cet accord. L'article 25 a pour objet de promouvoir, par voie de concertation et d'accord amiable entre les autorités compétentes, un traitement cohérent des cas particuliers ainsi qu'une même interprétation et/ou application des dispositions de la Convention dans les deux États. L'article 25 autorise en outre les autorités compétentes à résoudre, par voie d'accord amiable, les difficultés ou à dissiper les doutes concernant l'interprétation ou l'application de la Convention ; l'accord amiable, conclu en vertu du mandat expressément défini au paragraphe 3 de l'article, représente la preuve objective que les autorités compétentes se sont entendues sur le sens de la Convention et des termes qu'elle contient. C'est pour toutes ces raisons qu'un accord auquel sont parvenues les autorités compétentes en vertu de l'article 25 est un élément important à prendre en considération aux fins de l'interprétation de la Convention.

6.3 Il existe cependant quelques cas où l'application de certaines dispositions d'une convention a été expressément déléguée par les États contractants aux autorités compétentes et où les accords auxquels sont parvenues les autorités compétentes sur ces sujets régissent légalement l'application de ces dispositions. L'alinéa d) du paragraphe 2 de l'article 4 par exemple prévoit que les autorités compétentes résoudront par voie d'accord amiable certains cas où une personne possède la nationalité des deux États contractants en vertu du paragraphe 1 de l'article. De même, certaines conventions prévoient de déléguer aux autorités compétentes le pouvoir de déterminer conjointement le statut des diverses entités ou dispositifs aux fins de certaines dispositions de conventions (voir par exemple l'alinéa b) i) de la disposition proposée au paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 1) ou le pouvoir de compléter ou de modifier les listes d'entités, de dispositifs ou de dispositions de la législation nationale mentionnés dans ces conventions.

193. Remplacer le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

7. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans des cas particuliers des impositions qui ne seraient pas conformes à la Convention. On sait qu'en pareil cas, la possibilité de former un recours contentieux devant le juge de l'impôt, soit directement, soit à la suite du rejet de leur réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte d'une application incorrecte de la Convention dans les deux États, les contribuables doivent alors la contester dans chaque État, avec tous les inconvénients et incertitudes que comporte une telle situation. Ainsi, le paragraphe 1 met-il à la disposition des contribuables intéressés, sans pour autant les priver du droit d'exercer les recours contentieux ordinaires, une procédure dite amiable, parce qu'elle tend dans sa seconde phase au règlement du litige à l'amiable, par entente entre autorités compétentes, la première phase se situant uniquement ***dans l'un des États contractants*** ~~dans l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure visant à l'application du paragraphe 1 de l'article 24 est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité)~~ depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet.

194. Remplacer les paragraphes 14 à 19 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

14. Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en œuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme « non conforme aux dispositions de la Convention » ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, et qu'il s'agit d'un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition à la charge du requérant. Par exemple, si une modification du droit fiscal interne d'un État contractant conduit à soumettre une personne percevant des revenus d'une certaine nature à une imposition non conforme à la Convention, cette personne pourrait mettre en œuvre la procédure amiable dès que la loi est modifiée et que cette personne perçoit les revenus en question ou qu'il devient probable qu'elle percevra de tels revenus. D'autres exemples portent sur le dépôt d'une déclaration dans le cadre d'un système d'auto-imposition ou sur l'examen approfondi de la déclaration d'un contribuable dans le cadre d'une vérification, dans la mesure où l'un ou l'autre de ces faits rend probable une imposition non conforme à la Convention (par exemple, si la situation que le contribuable est tenu de déclarer en vertu de la législation interne de l'un des États contractants devait donner lieu, au cas où elle ferait l'objet d'une imposition de cet État dans le cadre d'un système non déclaratif, à un risque d'imposition non conforme à la Convention, ou si

des circonstances telles que la position officielle de l'État contractant ou ses pratiques en matière de vérification rendaient très probable qu'un examen approfondi d'une position particulière comme celle prise par le contribuable aboutisse à des calculs d'imposition susceptibles d'entraîner une imposition non conforme à la Convention). Un autre exemple pourrait être constitué par le cas où la législation d'un État contractant en matière de prix de transfert exige du contribuable qu'il déclare des revenus imposables supérieurs à ceux qui résultent des prix qu'il a effectivement pratiqués dans ses transactions avec une partie liée, afin de respecter le principe de pleine concurrence, et où l'on a de bonnes raisons de douter que la partie liée au contribuable puisse obtenir un ajustement corrélatif dans l'autre État contractant en l'absence d'une procédure amiable. ***Ces mesures peuvent également être entendues comme comprenant les ajustements réalisés de bonne foi à l'initiative d'un contribuable qui sont autorisés par le droit interne de certains pays et qui permettent au contribuable de modifier, dans des circonstances appropriées, une déclaration fiscale déjà déposée afin de déclarer un prix dans une transaction contrôlée, ou une attribution de bénéfices à un établissement stable, qui soit, du point de vue du contribuable, conforme au principe de pleine concurrence (voir le paragraphe 6.1 des Commentaires sur l'article 9 et le paragraphe 59.1 des Commentaires sur l'article 7).*** Comme l'indiquent les premiers mots du paragraphe 1, la question de savoir si les mesures prises par un État contractant ou les deux États contractants entraîneront une imposition non conforme à la Convention doit être résolue du point de vue du contribuable. Si l'estimation que fait le contribuable de l'existence d'une telle imposition doit être raisonnable et s'appuyer sur des faits vérifiables, les autorités fiscales ne devraient pas refuser une demande soumise en vertu du paragraphe 1 simplement parce qu'elles estiment qu'il n'a pas été prouvé (par exemple, en application de normes juridiques nationales fondées sur une « preuve prépondérante »), qu'une telle imposition aura lieu.

15. Comme les premières étapes d'une procédure amiable peuvent être entreprises dès qu'il y a probabilité qu'une imposition puisse ne pas être conforme à la Convention, un tel lancement de la procédure ne sera pas considéré comme la ~~soumission d'un cas devant l'autorité compétente~~ ***date de début*** aux fins de la détermination ~~de la date~~ du début de la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Le paragraphe ~~8~~ ***75 ci-dessous*** ~~de l'annexe aux Commentaires sur l'article 25 précise dans quelles circonstances~~ ***explique quand*** débute ladite période de deux ans.

16. Pour être recevables, les réclamations formées en vertu du paragraphe 1 doivent satisfaire d'abord à une double exigence expressément formulée dans ce paragraphe : elles doivent, en effet, être présentées~~, en principe,~~ à l'autorité compétente de ***l'un ou l'autre État contractant*** ~~l'État de résidence du contribuable (sauf dans le cas où la procédure visant à l'application du paragraphe 1 de l'article 24 est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité)~~, et ce, dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la Convention. La Convention ne prévoit aucune règle particulière quant à la forme de ces réclamations. Les autorités compétentes peuvent prescrire les procédures particulières qu'elles jugent appropriées. Si aucune procédure particulière n'a été prescrite, les réclamations peuvent être présentées de la même façon que les réclamations en matière fiscale devant l'administration fiscale de l'État concerné.

17. ~~L'obligation pour le~~***L'option proposée au*** contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de ***l'un ou l'autre État contractant vise à renforcer le principe général selon lequel l'accès à la procédure amiable doit être aussi large que possible et à apporter de la souplesse. Cette option vise également à s'assurer que la décision sur la question de savoir si un cas doit passer à la deuxième phase de la procédure amiable (c'est-à-dire faire l'objet de discussions entre les autorités compétentes des deux États contractants) puisse être examinée par les deux autorités compétentes. En vertu du paragraphe 1, une personne peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État contractant ; cela n'empêche pas cette personne de soumettre***

son cas aux autorités compétentes des deux États contractants simultanément (voir le paragraphe 75 ci-après). La personne qui soumet son cas aux autorités compétentes des deux États contractants doit en aviser ces deux autorités afin de permettre un traitement coordonné du cas. ~~l'État dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition contestée a été établie dans cet État ou au contraire dans l'autre État et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition contestée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre État contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'État dont il était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie.~~

18. ~~Toutefois, dans le cas, déjà évoqué, où une personne ressortissante d'un État mais qui est un résident de l'autre État, se plaindrait d'avoir fait l'objet, dans ce dernier État, d'une mesure ou d'une imposition ayant un caractère discriminatoire au regard du paragraphe 1 de l'article 24, il paraît plus indiqué pour des raisons évidentes d'admettre, par exception à la règle générale énoncée ci-dessus, qu'elle présente sa réclamation à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Enfin, c'est à la même autorité compétente que doit être adressée la réclamation d'une personne qui, sans être un résident d'un État contractant, possède la nationalité d'un État contractant, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24.~~

~~19.~~ Par ailleurs, les États contractants peuvent ***considérer***~~, s'ils l'estiment préférable, accorder aux~~ ***que les*** contribuables ***ne devraient pas avoir*** la faculté d'adresser leurs réclamations à leur choix à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État***, mais devraient, en premier lieu, être tenus de soumettre leur cas à l'autorité compétente de l'État dont ils sont résidents. Toutefois, lorsqu'une personne qui possède la nationalité d'un État mais qui est un résident de l'autre État estime avoir fait l'objet, dans ce dernier État, d'une imposition (ou d'une obligation y relative) ayant un caractère discriminatoire au regard du paragraphe 1 de l'article 24, il paraît plus indiqué pour des raisons évidentes d'admettre, par exception à la règle qui impose au contribuable de formuler sa réclamation auprès de l'autorité compétente de son État de résidence, qu'elle soumette sa réclamation à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité. De la même façon, il apparaît plus indiqué que ce soit*** ~~.Enfin, c'est~~ à la même autorité compétente que ~~doit être~~ ***soit*** adressée la réclamation d'une personne qui, sans être un résident d'un État contractant, en possède la nationalité, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24. ~~En ce cas~~***Afin de concilier cette autre règle et l'exception pour les cas relevant du paragraphe 1 de l'article 24***, le paragraphe 1 de l'article 25 devrait être modifié comme suit :

> 1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'~~un ou l'autre~~ État contractant ***dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité.*** Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de l'acte qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

Les États contractants qui préfèrent cette autre règle doivent prendre des mesures appropriées pour garantir un large accès à la procédure amiable et pour s'assurer que la décision sur le passage du cas à la deuxième phase de la procédure amiable est examinée de manière appropriée par les deux autorités compétentes.

19. Il convient de noter que, si le contribuable devient un résident d'un État consécutivement à l'imposition qu'il estime non conforme à la Convention, il doit, en vertu de l'autre règle prévue au paragraphe 18 ci-dessus, soumettre néanmoins sa réclamation à l'autorité compétente de l'autre État dont il était un résident pendant la période au titre de laquelle cette imposition a été ou doit être appliquée.

195. Remplacer le paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

23. Dans le cas d'une auto-imposition, la charge fiscale fera généralement l'objet d'une notification quelconque (par exemple, la notification d'un impôt à payer ou du rejet ou de l'ajustement d'une demande de remboursement), et en règle générale, la date de la notification, plutôt que celle du dépôt de la déclaration fiscale auto-établie par le contribuable, constituera le point de départ du délai de trois ans. ***Si un contribuable acquitte un impôt supplémentaire lié au dépôt d'une déclaration modifiée correspondant à un ajustement de bonne foi effectué à l'initiative du contribuable (comme décrit au paragraphe 14 ci-dessus), le point de départ du délai de trois ans sera généralement l'avis d'imposition ou la notification d'un impôt à payer résultant de la déclaration modifiée plutôt que la date du paiement de l'impôt supplémentaire.*** Il se peut toutefois qu'aucune notification de l'impôt à payer ni aucune autre notification ne soit prévue. En pareil cas, la date de « notification » applicable correspondrait à la date où le contribuable serait, dans le cours normal des choses, considéré avoir été informé de l'imposition qui, de fait, est non conforme à la Convention. Il pourrait s'agir, par exemple, de la date à laquelle le contribuable est informé pour la première fois du transfert de fonds, notamment par le truchement d'un état de solde ou d'un relevé bancaire. Le délai commence à courir, que le contribuable estime ou non à ce stade que l'imposition est effectivement contraire à la Convention, dès lors qu'une personne raisonnablement prudente se trouvant dans la situation du contribuable aurait été en mesure de conclure que l'imposition n'était pas conforme aux dispositions de la Convention. Dans ce cas, la notification au contribuable de l'existence d'une imposition suffit. En revanche, dans les cas où seule la combinaison de l'auto-imposition avec quelque autre circonstance aurait amené une personne raisonnablement prudente se trouvant dans la situation du contribuable, à conclure que l'imposition était contraire à la Convention (par exemple, une décision judiciaire selon laquelle l'application d'un impôt dans une situation similaire à celle du contribuable serait contraire aux dispositions de la Convention), le délai commence à courir lorsque cette circonstance se réalise.

196. Remplacer le paragraphe 26 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

26. Certains États peuvent ne pas accepter qu'un contribuable initie une procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 lorsque les transactions auxquelles la demande se rapporte sont considérées comme abusives. Ce problème est étroitement lié à la question de l'« usage incorrect de la Convention » qui fait l'objet des paragraphes 54 et suivants des Commentaires sur l'article 1. En l'absence d'une disposition spécifique, toutefois, aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives. Le simple fait qu'une charge fiscale soit appliquée en vertu d'une clause de droit national visant à contrecarrer l'évasion fiscale ne pourra justifier le rejet de la demande de procédure amiable. Cependant, lorsque sont en cause des infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines, certains États pourront souhaiter refuser tout recours à la procédure amiable. Les circonstances dans lesquelles un État refusera le recours à la procédure amiable ~~devraient~~ ***doivent*** être précisées dans la Convention.

197. Remplacer les paragraphes 31 à 35 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

31. Dans sa première phase ouverte par la réclamation du contribuable, la procédure en question se situe exclusivement au plan des rapports entre celui-ci et l'autorité compétente de l'État ***auquel le cas a été soumis*** ~~de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24)~~. Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de ***l'un ou l'autre*** État ~~dont il est un résident~~, qu'il ait épuisé ou non les voies de recours qui lui sont ouvertes par le droit interne de chacun des deux États. D'autre part cette autorité compétente a l'obligation de statuer sur le bien-fondé de la réclamation et d'y donner suite selon l'alternative définie au paragraphe 2.

31.1 Afin de décider « si la réclamation … paraît fondée », l'autorité compétente saisie du cas doit effectuer une analyse préliminaire de la réclamation du contribuable en vue de déterminer si l'imposition dans les deux États contractants est conforme aux dispositions de la Convention. Il convient de reconnaître le bien-fondé de la réclamation dès lors qu'il existe, ou qu'il est raisonnable de penser qu'il existera, une imposition non conforme à la Convention dans l'un ou l'autre État contractant.

32. Si l'autorité compétente régulièrement saisie reconnaît le bien-fondé de la réclamation et considère que l'imposition contestée est imputable en totalité ou en partie à une mesure prise dans ***cet*** ~~l'~~État ~~de résidence du contribuable~~, elle doit donner le plus tôt possible satisfaction au requérant en procédant aux ajustements ou dégrèvements qui paraissent justifiés. Dans cette situation, la question peut être résolue sans ***aller au-delà de la première phase (unilatérale) de*** ~~recours à~~ la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple, pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention.

33. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation – ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 – de déclencher la ***deuxième phase (bilatérale) de la*** procédure amiable ~~proprement dite~~. Il est important que cette autorité ***compétente*** s'acquitte le plus tôt possible de cette obligation, particulièrement dans les cas de redressement des bénéfices d'entreprises associées découlant de la rectification de prix de transfert.

34. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'***un ou l'autre*** État ~~dont il est un résident,~~ qu'il ait ou non form***ul***é par ailleurs une ***réclamation*** ~~deamande~~ ou ***engagé*** un recours contentieux selon le droit interne ***d'un État ou des deux États*** ~~de cet État~~. S'il n'a pas été statué sur un recours ***dans l'État où la réclamation est présentée,*** l'autorité compétente de ***cet*** ~~l'~~État ~~***de résidence***~~ ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif valable.

35. S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal dans l'***un ou l'autre*** État ~~de sa résidence~~, un contribuable peut cependant souhaiter soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains États, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judiciaire. Dans d'autres États,

l'autorité compétente est liée par une telle d***écision (c'est-à-dire qu'elle est légalement obligée de suivre la décision du tribunal) ou elle ne dérogera pas à une telle décision en raison de politiques ou pratiques administratives.*** Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter la double imposition.

198. Ajouter les nouveaux paragraphes 38.1 à 38.5 suivants aux Commentaires sur l'article 25 :

38.1 La conjonction de conventions fiscales bilatérales conclues entre plusieurs États peut parfois permettre aux autorités compétentes de ces États de résoudre des cas à caractère multilatéral par voir d'accord amiable en vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 de ces conventions. Un accord amiable multilatéral peut être conclu soit par la négociation d'un seul accord entre toutes les autorités compétentes des États concernés, soit par la négociation d'accords amiables bilatéraux séparés, mais cohérents.

38.2 On peut par exemple procéder ainsi pour répartir de manière appropriée les bénéfices entre des établissements stables qu'une entreprise possède dans deux États différents avec lesquels l'État de la résidence de l'entreprise a conclu des conventions fiscales. En pareil cas, il peut arriver qu'un ajustement effectué au titre d'opérations internes effectuées entre les deux établissements stables ait un impact sur l'imposition de l'entreprise dans son État de résidence. Sur la base des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 des conventions fiscales conclues entre l'État de l'entreprise et les États dans lesquels les établissements stables sont situés, l'autorité compétente de l'État de l'entreprise est clairement habilitée à s'efforcer de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec les autorités compétentes des États dans lesquels les établissements stables sont situés, et à déterminer la répartition appropriée des bénéfices aux établissements stables de son résident conformément aux deux conventions fiscales. Lorsque les conventions fiscales conclues entre l'État de l'entreprise et les États dans lesquels les établissements stables sont situés contiennent des versions différentes de l'article 7 (la version figurant dans le Modèle de l'OCDE de 2010 dans une convention et la version antérieure de l'article 7 dans l'autre convention, par exemple), les autorités compétentes peuvent se fonder sur des considérations d'équité, comme indiqué au paragraphe 38 ci-dessus, pour parvenir à une solution appropriée en vue d'assurer une imposition conforme aux dispositions des conventions applicables.

38.3 On peut par exemple procéder ainsi lorsqu'un certain nombre d'entreprises associées résidentes d'États différents participent à une série de transactions contrôlées intégrées et que des conventions fiscales bilatérales ont été conclues entre les États de résidence de toutes les entreprises. On pourrait par exemple se trouver en présence d'une série de transactions contrôlées intégrées lorsqu'un droit de propriété intellectuelle est concédé dans le cadre d'une transaction contrôlée entre deux entreprises appartenant à un groupe multinational et est ensuite utilisé par le titulaire de la licence pour fabriquer des biens vendus par lui à d'autres membres du groupe multinational. En vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 de ces conventions fiscales, les autorités compétentes des États de résidence de ces entreprises sont clairement habilitées à s'efforcer de déterminer les prix de transfert des transactions contrôlées conformément au principe du prix de pleine concurrence énoncé à l'article 9.

38.4 Comme indiqué au paragraphe 55 ci-après, dans la situation à caractère multilatéral décrite au paragraphe 38.2, le paragraphe 3 de l'article 25 de la convention fiscale conclue entre les États dans lesquels les établissements stables sont situés autorise ces deux États à se concerter en vue de s'assurer que la convention fonctionne efficacement et que la double imposition qui peut survenir dans une telle situation est éliminée comme il se doit.

38.5 Le besoin de certitude peut amener les contribuables à s'efforcer de parvenir à des accords préalables multilatéraux en matière de prix de transfert afin de déterminer à l'avance les prix de transfert de transactions contrôlées réalisées entre des entreprises associées résidentes de plusieurs États. Lorsqu'il existe des conventions fiscales bilatérales entre tous ces États et qu'il apparaît que les mesures prises par au moins l'un de ces États risquent d'entraîner une imposition non conforme aux dispositions d'une convention, l'article 25 de ces conventions permet aux autorités compétentes de ces États de négocier à un niveau multilatéral sur un ensemble approprié de critères concernant la détermination des prix de transfert des transactions contrôlées. Il est possible de parvenir à un accord préalable multilatéral en matière de prix de transfert soit par la négociation d'un accord unique entre toutes les autorités compétentes des États concernés, soit par la négociation d'accords amiables bilatéraux séparés, mais cohérents.

199. Remplacer le paragraphe 39 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit:

39. La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt, d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne, de faire figurer dans l'accord amiable lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription ***(voir aussi le paragraphe 62 des Commentaires sur l'article 7 et le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 9 où est proposée une approche optionnelle permettant de régler cette question dans la Convention elle-même)***. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne ***(sous réserve de l'application possible du paragraphe 5 lorsqu'une telle approche aurait pour effet d'empêcher la résolution d'un cas de procédure amiable)***. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. Au plan du déroulement pratique de la procédure, il est recommandé d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels.

200. Remplacer les paragraphes 42 et 43 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

42. Il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ce recours. Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent raisonnablement être d'opinion que, lorsque l'instance engagée par le contribuable est pendante quant à la question particulière sur laquelle ce contribuable demande un accord amiable, elles doivent attendre que le tribunal ait statué pour procéder à un examen en profondeur. Si la demande de procédure amiable soumise par le contribuable vise des années d'imposition différentes de celles que vise l'instance contentieuse, mais essentiellement les mêmes questions de fait et de droit, de sorte que la décision du tribunal devrait dans la pratique avoir une incidence sur les années d'imposition du contribuable qui ne font pas expressément l'objet du litige, la position pourrait être identique, dans la pratique, à celle adoptée pour les cas mentionnés précédemment. Quoi qu'il en soit, le fait d'être dans l'attente d'une décision de justice ou de

demander que soit suspendue une procédure amiable au motif qu'une procédure formelle de recours interne est en cours, ne saurait réduire la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article ni causer son expiration. Naturellement, si les autorités compétentes jugent, dans un cas ou dans l'autre, que la question pourrait être résolue sans égard à la procédure instituée en vertu du droit interne (par exemple, du fait que l'autorité compétente du pays où l'instance est instituée ne sera pas ***juridiquement*** liée ou contrainte par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours ***normal***. ***Une autorité compétente peut être empêchée, en droit, de maintenir une imposition dès lors qu'un tribunal a décidé que cette imposition n'est pas conforme aux dispositions d'une convention fiscale. À l'inverse, dans certains pays, l'autorité compétente ne sera pas juridiquement empêchée d'alléger l'imposition même si le tribunal a décidé que cette imposition est conforme aux dispositions d'une convention fiscale. Dans un tel cas, rien (par exemple, aucune règle ou pratique administrative) ne devrait empêcher les autorités compétentes de conclure un accord amiable portant sur la suppression par un État contractant de l'imposition qu'elles jugent non conforme aux dispositions de la convention fiscale et donc de déroger à la décision rendue par un tribunal de cet État.***

43. La situation est également différente si une instance pendante vise une question, mais qu'elle a été engagée par un contribuable autre que celui qui souhaite engager la procédure amiable. En principe, si l'affaire soumise par le contribuable souhaitant engager la procédure amiable justifie l'intervention de l'une des autorités compétentes ou des deux en vue de prévenir une imposition non conforme à la Convention, cette intervention ne devrait pas être retardée indûment en attendant une interprétation générale du droit dans le cadre de l'instance engagée par un autre contribuable — bien que le contribuable demandant un accord amiable puisse en convenir si l'interprétation lui sera vraisemblablement profitable. Dans d'autres cas, le report de l'examen par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable peut être justifié en toutes circonstances, mais les autorités compétentes ***devraient tenir compte de limites de temps imposées par le paragraphe 5 et*** devraient autant que possible ne pas nuire au contribuable qui demande en pareil cas un accord amiable. Il est possible d'atteindre ce résultat, si la législation nationale le permet, en reportant l'échéance du paiement de la somme exigible jusqu'à la fin de la période d'attente, ou du moins de la partie de cette période qui est hors du contrôle du contribuable.

201. Ajouter le nouveau paragraphe 45.1 suivant aux Commentaires sur l'article 25 :

45.1 Dans certains États, les règlements intervenus à la suite de vérifications fiscales peuvent être utilisés comme un mécanisme favorisant la clôture des dossiers de vérification fiscale. Comme le laisse entendre le terme « règlement », le contribuable et l'administration fiscale concernés font généralement des concessions, ce qui peut soulever des problèmes difficiles lorsqu'une vérification porte sur des questions concernant l'interprétation ou l'application d'une convention fiscale qui pourraient être résolues par une procédure amiable. L'une des concessions que les administrations fiscales cherchent parfois à obtenir est la limitation des recours ultérieurs du contribuable, pouvant recouvrir, dans certains cas, l'engagement de ce dernier de ne pas initier de procédure amiable sur des questions couvertes par le règlement. La double imposition peut souvent être une conséquence d'engagements de cette nature, ce qui empêche les autorités compétentes de parvenir à un règlement bilatéral au moyen d'une procédure amiable, et elle peut de fait conduire l'autre État contractant à refuser l'imputation, en vertu de son droit interne, de l'impôt payé au premier État contractant en application du règlement. Un contribuable ne devrait donc pas être contraint, dans le cadre d'un règlement intervenu à la suite de vérifications fiscales, de renoncer à son droit, énoncé au paragraphe 1 de l'article 25, de soumettre son cas à une autorité compétente étant donné qu'un tel renoncement pourrait empêcher l'application correcte d'une convention fiscale. Aux fins de ce paragraphe cependant, un « règlement intervenue à la suite de vérifications fiscales » ne recouvre pas le

règlement d'un différend relatif à une convention résultant d'un processus administratif ou législatif de règlement des différends indépendant des fonctions de contrôle fiscal, qui ne peut être enclenché que sur requête du contribuable. Les pays devraient informer leurs partenaires signataires d'une convention de l'existence de ces processus administratifs ou législatifs et devraient mentionner expressément les effets de ces processus sur la procédure amiable dans les instructions publiées à l'intention du public au sujet de ces processus et au sujet de leur programme de procédure amiable.

202. Remplacer les paragraphes 47 à 49 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

47. L'article 25 ne donne aucune précision dans un sens ou dans l'autre sur la possibilité de refuser la demande de procédure amiable soumise par un contribuable si une partie ou la totalité de l'impôt contesté n'a pas été réglé. Quoi qu'il en soit, il convient de tenir compte pour l'application de l'article que la procédure amiable constitue un mécanisme de support pour les autres dispositions de la Convention et que le libellé de l'article 25 doit par conséquent être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. [*Le reste du paragraphe a été transféré au nouveau paragraphe 47.1*]

47.1 À la différence des litiges portant uniquement sur l'application du droit interne d'un État contractant, les litiges donnant lieu à une procédure amiable se rapportent dans la plupart des cas à une double imposition. Les États doivent par conséquent tenir compte dans toute la mesure du possible des problèmes de liquidité ~~et de double imposition éventuelle~~ qu'entraîne le fait d'exiger le paiement anticipé d'une somme que le contribuable conteste comme ayant été du moins en partie imposé contrairement aux modalités de la convention applicable. [*Les trois phrases suivantes figurent actuellement au paragraphe 48 des Commentaires sur l'article 25*] ***Même si en définitive une procédure amiable a pour effet de supprimer toute double imposition ou autre imposition non conforme à la Convention, l'obligation de payer l'impôt avant la conclusion de la procédure amiable peut représenter pour le contribuable un coût permanent égal à la valeur actualisée des fonds représentés par la somme qui lui a été demandée d'une manière injustifiée pendant la période précédant le règlement de la procédure amiable, du moins dans le cas assez courant où les politiques menées par les États contractants respectifs en matière de versement d'intérêts de retard ne compensent pas totalement le coût supporté par le contribuable. Cela signifie par conséquent que dans de tels cas la procédure amiable n'atteindrait pas l'objectif de suppression totale, sur le plan économique, de la charge de la double imposition ou de toute autre imposition non conforme à la Convention. De plus, même si cette charge économique est finalement supprimée, l'obligation faite au contribuable de payer des impôts sur les mêmes revenus à deux États contractants peut lui imposer une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la Convention qui sont de supprimer les obstacles aux échanges et investissements transfrontaliers.*** À tout le moins, le règlement de l'impôt exigible ne devrait pas être une condition pour engager la procédure amiable s'il ne l'est pas pour demander une révision en vertu de la législation nationale. ***Les États peuvent souhaiter le prévoir expressément dans la Convention en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :***

> ***La suspension des procédures d'établissement et de recouvrement en attendant la conclusion d'une procédure amiable est possible selon les mêmes conditions que celles applicables à toute personne qui forme un recours administratif ou judiciaire selon le droit interne.***

Il semble à tout le moins que, lorsque la procédure amiable est engagée avant que l'impôt ne devienne exigible (via l'émission d'un avis d'imposition par exemple), aucun paiement ne devrait pouvoir être exigé avant que l'imposition ne soit établie.

48. ***Pour les*** ~~Il y a plusieurs~~ raisons ***décrites au paragraphe précédent***~~, pour lesquelles~~ la suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la résolution d'une procédure amiable pourrait être souhaitable~~, bien que pour beaucoup d'États il puisse être nécessaire de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche~~. ***De plus,*** ~~L~~***l***e fait d'exiger le paiement de l'impôt dû comme condition expresse d'obtention de l'accès à la procédure amiable en vue d'obtenir un allègement de ce même impôt serait en général incompatible avec la politique qui consiste à élargir la procédure amiable pour résoudre de tels différends. *[les trois phrases suivantes ont été transférées au paragraphe 47.1*] ~~Même si en définitive une procédure amiable a pour effet de supprimer toute double imposition ou autre imposition non conforme à la Convention, l'obligation de payer l'impôt avant la conclusion de la procédure amiable peut représenter pour le contribuable un coût permanent égal à la valeur actualisée des fonds représentés par la somme qui lui a été demandée d'une manière injustifiée pendant la période précédant le règlement de la procédure amiable, du moins dans le cas assez courant où les politiques menées par les États contractants respectifs en matière de versement d'intérêts de retard ne compensent pas totalement le coût supporté par le contribuable. Cela signifie par conséquent que dans de tels cas la procédure amiable n'atteindrait pas l'objectif de suppression totale, sur le plan économique, de la charge de la double imposition ou de toute autre imposition non conforme à la Convention. De plus, même si cette charge économique est finalement supprimée, l'obligation faite au contribuable de payer des impôts sur les mêmes revenus à deux États contractants peut lui imposer une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la Convention qui sont de supprimer les obstacles aux échanges et investissements transfrontaliers.~~ ~~Enfin, u~~ ***U***ne autre source de complication regrettable ***découlant de cette obligation*** pourrait être les délais constitués par les retards dans le règlement des affaires si un pays est moins disposé à engager des discussions de bonne foi dans le cadre d'une procédure amiable lorsque le résultat probable pourrait être un remboursement d'impôts déjà perçus. [*le reste du paragraphe a été transféré au nouveau paragraphe 48.1*] ***Dans beaucoup États, la suspension des procédures d'établissement et/ou de recouvrement en attendant la conclusion d'une procédure amiable nécessitera peut-être de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche. Les États peuvent souhaiter prévoir expressément dans la Convention la suspension des procédures d'établissement et/ou de recouvrement en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :***

> ***Les procédures d'établissement et/ou de recouvrement sont suspendues en attendant la conclusion d'une procédure amiable.***

En lien avec toute mesure de suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la conclusion d'une procédure amiable, il importe de rappeler la possibilité de prendre des mesures conservatoires conformément aux dispositions du paragraphe 4 de l'article 27.

48.1 Parce qu'il peut exister des différences notables entre les procédures d'établissement et de recouvrement prévues par le droit interne des États contractants, il peut être important de vérifier, pendant le déroulement des négociations bilatérales, selon quelles modalités ces procédures se dérouleront dans chaque État dans l'attente de la conclusion d'une procédure amiable pour pouvoir surmonter tous les obstacles à l'application effective de l'article que ces procédures peuvent représenter. Par exemple, ~~L~~***l***orsqu'***un*** État considère que le contribuable ne peut initier une procédure amiable qu'à condition de régler l'impôt exigible, avis doit en être donné au cosignataire de la Convention au cours des négociations de celle-ci. Lorsque les deux États ***contractants***~~parties à la Convention~~ sont de cet avis, leurs vues sont communes, mais le contribuable court gravement le risque de devoir payer deux fois. Si la législation nationale ***(ou une disposition telle que celle figurant au paragraphe précédent)*** le permet, les États peuvent résoudre ce problème en faisant en sorte que la plus élevée des sommes soit détenue en fidéicommis, en main tierce ou de façon analogue en attendant l'issue de la procédure amiable. Par

ailleurs, les exigences des autorités compétentes pourraient être satisfaites grâce à une garantie bancaire consentie par la banque du contribuable. Ou encore, l'un des États (déterminé par exemple en fonction de la date de l'établissement de l'avis d'imposition ou du statut de l'État de la résidence conformément à la Convention) pourrait accepter de n'exiger que le règlement de la différence entre la somme payée à l'autre État et celle qu'il réclame, le cas échéant. Les options possibles dépendront en dernier ressort du droit interne (y compris des exigences administratives) de l'État concerné ***et des dispositions de la convention applicable***, mais il s'agit là du type d'options qu'il convient dans toute la mesure du possible d'envisager pour que la procédure amiable fonctionne le plus efficacement possible. Lorsque les États exigent qu'un contribuable règle l'impôt exigible avant d'initier la procédure amiable, ou pour que la question faisant l'objet de cette procédure soit examinée en substance, ils devraient prévoir un système de remboursement des intérêts courus sur tout montant sous-jacent devant être remboursé au contribuable par suite d'un accord amiable conclu par les autorités compétentes. De tels intérêts devraient amplement tenir compte de la valeur du montant sous-jacent et de la période pendant laquelle le contribuable en était privé.

49. ***Il est précisé au paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 2 que si la plupart des États ne considèrent pas les intérêts et pénalités administratives accessoires aux impôts visés par l'article 2 comme eux-mêmes visés par l'article 2, lorsque ces intérêts et pénalités administratives sont directement liés aux impôts visés par l'article 2, ils devraient être minorés ou supprimés dans les mêmes proportions que l'est l'impôt sous-jacent conformément à l'accord amiable. En conséquence, il conviendrait qu'un État contractant qui a appliqué un intérêt ou une pénalité administrative calculés en fonction d'un impôt sous-jacent exigible (ou en fonction de tout autre montant utilisé pour la détermination de l'impôt, tel que le montant d'un ajustement ou le montant d'un revenu imposable), et qui a par la suite décidé, dans le cadre d'une procédure amiable prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25, de minorer ou de supprimer l'impôt sous-jacent exigible, minore ou supprime dans les mêmes proportions les intérêts ou pénalités administratives.*** ~~Les États adoptent des positions différentes sur la question de savoir si les intérêts et les pénalités d'ordre administratif sont traités comme des impôts auxquels l'article 2 de la Convention s'applique. Certains États considèrent qu'ils revêtent la nature du montant contesté sous-jacent et d'autres, non. Il s'ensuit que les opinions divergent quant à savoir si ces intérêts et pénalités sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure amiable initiée par le contribuable.~~

203. Ajouter les nouveaux paragraphes 49.1 à 49.4 suivants aux Commentaires sur l'article 25 :

49.1 En revanche, d'autres pénalités administratives (par exemple, une pénalité pour défaut de tenue d'une documentation adéquate sur les prix de transfert) peuvent être motivées par des problèmes de respect de la législation nationale qui ne sont pas directement liés à un impôt faisant l'objet d'une demande de procédure amiable. Ces pénalités administratives ne relèvent généralement pas du champ d'application de la procédure amiable prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 25 cependant, les autorités compétentes peuvent se concerter et décider, dans un cas précis, qu'une pénalité non directement liée à une imposition non conforme à la Convention n'est pas, ou n'est plus, justifiée. Par exemple, lorsqu'une pénalité administrative pour fraude, négligence grave ou manquement représentant un certain montant a été perçue et lorsqu'il a été établi par la suite dans le cadre d'une procédure amiable que la fraude, la négligence grave ou le manquement ne se sont pas produit, les autorités compétentes peuvent décider que l'État contractant qui a appliqué cette pénalité devra la supprimer. En vertu du paragraphe 3 de l'article 25, les autorités compétentes peuvent également conclure un accord amiable de portée générale aux termes duquel elles s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre, en vertu des paragraphes 1 et 2,

les questions relatives aux intérêts et pénalités administratives qui soulèvent des difficultés ou éveillent des doutes quant à l'application de la Convention. Les États contractants peuvent, s'ils jugent que cela est préférable, prévoir expressément au paragraphe 2 de l'article 25 l'application de ce paragraphe aux intérêts et pénalités administratives dans des cas donnant lieu à une procédure amiable ouverte conformément aux dispositions du paragraphe 1 en ajoutant une deuxième phrase formulée comme suit :

> ***Les autorités compétentes s'efforcent également de s'entendre sur l'application des dispositions de leur droit interne relatives aux intérêts et aux pénalités administratives concernant le cas.***

49.2 Les sanctions pénales infligées par le ministère public ou par un tribunal ne relèvent généralement pas du champ d'application de la procédure amiable. Dans de nombreux États, les autorités compétentes n'ont pas légalement le pouvoir de minorer ou de supprimer ces pénalités.

49.3 Un accord amiable aboutira souvent à ce que l'impôt dû soit maintenu dans l'un des États contractants et à ce que l'autre État contractant doive rembourser tout ou partie de l'impôt qu'il a perçu. En pareil cas, le contribuable peut avoir à pâtir d'une charge économique non négligeable s'il existe des asymétries, entre les deux États contractants, dans la manière de traiter les intérêts dus sur les impôts exigibles et sur les remboursements. Tel est le cas par exemple lorsque le premier État contractant a appliqué des intérêts de retard sur l'impôt donnant lieu à l'ouverture de la procédure amiable et que le second État contractant n'accorde pas d'intérêts sur le montant du trop-perçu qu'il doit rembourser au contribuable. C'est pourquoi il conviendrait que les États contractants s'emploient à adopter des méthodes souples pour l'octroi d'allègements au titre des intérêts accessoires appliqués à l'impôt exigible faisant l'objet d'une demande de procédure amiable. L'octroi d'un allègement au titre des intérêts serait particulièrement indiqué pendant la durée de la procédure amiable étant donné que le délai nécessaire à la résolution d'un cas par voie d'accord amiable échappe, pour la majeure partie, à la maîtrise du contribuable. Des modifications de la législation nationale d'un État contractant sont parfois nécessaires pour permettre à l'autorité compétente d'accorder l'allègement au titre des intérêts convenu par voie d'accord amiable.

49.4 ~~Lorsqu'ils sont visés par la Convention à titre d'impôts auxquels celle-ci s'applique, *il*~~***L***e but de la Convention d'éviter la double imposition et l'obligation faite aux États de mettre en œuvre de bonne foi les conventions laissent entendre que~~, dans la mesure du possible,~~ les intérêts et les pénalités ne devraient pas être imposés d'une manière qui décourage de fait les contribuables d'initier une procédure amiable, en raison des coûts et des problèmes de liquidités ainsi engendrés. ~~Même lorsque il~~***L***es intérêts et les pénalités d'ordre administratif ~~ne constituent pas des impôts visés par l'article 2 de la Convention, ils~~ ne devraient pas être appliqués de manière à décourager sérieusement ou empêcher le contribuable de se prévaloir des avantages de la Convention, y compris le droit d'initier la procédure amiable prévue à l'article 25. Par exemple, les exigences d'un État en matière de règlement des pénalités et des intérêts en souffrance ne devraient pas être plus onéreuses pour les contribuables dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le contexte d'un recours national en révision initié par le contribuable.

204. Remplacer le paragraphe 52 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

> 52. En vertu de cette disposition, les autorités compétentes peuvent en particulier :
>
> – ***L***orsqu'un terme a été défini dans la Convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser la définition afin d'éviter toute difficulté.

– ***L***orsque la législation d'un État a été modifiée, résoudre, sans menacer l'équilibre ou altérer la substance de la Convention, toute difficulté susceptible d'être soulevée par le nouveau système d'imposition issu de cette modification.

– ***D***éterminer si, et dans quelles conditions, les intérêts peuvent être assimilés à des dividendes selon les règles relatives à la sous-capitalisation du pays de l'emprunteur et donner lieu, au même titre que les dividendes, à un allègement au titre de la double imposition dans le pays de résidence du prêteur (allègement accordé au titre du régime société mère/filiale lorsque cet allègement est prévu par la convention bilatérale applicable).

– ***Conclure des accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert (APP) ainsi que des accords multilatéraux avec les autorités compétentes d'États tiers avec lesquels chacun des États contractants a conclu une convention fiscale bilatérale dans des cas où des difficultés ou des doutes existent à propos de l'interprétation ou de l'application des conventions (en particulier dans des cas où aucune des mesures prises par les États contractants ne risque d'aboutir à une imposition non conforme aux dispositions d'une convention). Un accord préalable multilatéral en matière de prix de transfert peut être conclu soit par la négociation d'un accord unique entre toutes les autorités compétentes des États concernés, soit par la négociation d'accords amiables bilatéraux séparés, mais cohérents.***

– ***Définir les procédures, conditions et modalités d'application des paragraphes 1 et 2 ainsi que de la deuxième phrase de ce paragraphe aux cas à caractère multilatéral (voir les paragraphes 38.1 à 38.5 ci-dessus et paragraphes 55 à 55.2 ci-dessous) et de participation d'États tiers à la procédure amiable lorsque le règlement d'un cas peut modifier l'imposition dans des États tiers ou être modifié par l'imposition des États tiers.***

205. Remplacer le paragraphe 55 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

55. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. *[le reste du paragraphe 55 existant est transféré au nouveau paragraphe 55.1]* ***La deuxième phrase du paragraphe 3 permet aux autorités compétentes des États contractants de se concerter pour éliminer la double imposition qui peut survenir dans le cas d'opérations internes entre des établissements stables. Cette situation peut par exemple se produire lorsqu'aucune convention fiscale bilatérale n'a été conclue avec l'État tiers par l'un des États contractants ou par les deux États contractants. Lorsque les deux États contractants ont conclu une convention avec l'État tiers, la conjonction de ces deux conventions peut toutefois permettre aux autorités compétentes des trois États de résoudre le cas par voie d'accord amiable en vertu des paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 25 de ces conventions (voir les paragraphes 38.2 et 38.4 ci-dessus). Parvenir à un accord multilatéral entre les autorités compétentes de tous les États concernés est la meilleure manière d'éliminer tout risque de double imposition.***

55.1 ~~Il n'est pas seulement souhaitable, mais dans la plupart des cas, représentatif de l'influence de l'article 25 et de la procédure amiable sur les autorités compétentes pour qu'elles se concertent en vue d'assurer le fonctionnement efficace de la Convention dans son ensemble, que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. La possibilité que de telles situations puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable prend de l'importance au fur et à mesure que les États contractants tentent de~~

~~mettre en place un cadre plus cohérent pour traiter les questions de répartition des bénéfices entre succursales, et il s'agit d'une question qui pourrait faire l'objet d'un examen lors de la négociation de conventions ou d'avenants.~~ Il arrivera toutefois que des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit complétée sur des points qui ne sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite par la Convention.~~, et en~~ ***En*** pareils cas, la Convention pourrait être complétée par un avenant consacré à cette question. ~~Dans la plupart des cas, toutefois, les modalités de la Convention elle-même, telles qu'elles sont interprétées conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales, permettront d'appliquer la procédure prévue au paragraphe 3 aux questions touchant deux succursales d'une entité établie dans un troisième État.~~ ***La deuxième phrase du paragraphe 3 ne permet toutefois pas aux États contractants d'éliminer la double imposition lorsque l'octroi d'un tel allègement correspondant serait contraire à leurs législations nationales respectives ou n'est pas autorisée par les dispositions d'autres conventions applicables. Cette phrase autorise seulement les États contractants, dans des cas non prévus par la Convention, à se concerter pour éliminer la double imposition conformément à leurs législations nationales respectives ou à une convention fiscale conclue par l'un des États contractants avec un État tiers. C'est pourquoi par exemple, dans le cas d'un résident d'un État tiers ayant des établissements stables dans les deux États contractants, la deuxième phrase du paragraphe 3 permet aux autorités compétentes des États contractants de s'entendre sur les faits et circonstances d'un cas afin d'appliquer leurs législations fiscales nationales respectives de manière cohérente, en particulier à toute opération interne réalisée entre ces établissements stables ; les États contractants pourraient cependant accorder un allègement au titre de toute double imposition des bénéfices de ces établissements stables uniquement dans la mesure autorisée par leurs droits internes respectifs ou par les dispositions d'une convention fiscale conclue entre un État contractant et cet État tiers (c'est-à-dire en appliquant les dispositions de l'article 7 et de l'article 23 d'une convention fiscale conclue entre un État contractant et l'État tiers). Comme le montrent ces exemples, le paragraphe 3 est donc essentiel pour permettre la concertation entre les autorités compétentes de façon à s'assurer que les conventions fiscales fonctionnent de manière coordonnée et efficace.***

206. Ajouter le nouveau paragraphe 55.2 suivant aux Commentaires sur l'article 25 :

55.2 En vertu de la première phrase du paragraphe 3, les autorités compétentes peuvent parfois s'entendre sur un principe général selon lequel elles s'efforceront de résoudre un cas présenté conformément au paragraphe 1 avec l'autorité compétente de tout État tiers dans des circonstances où l'imposition du revenu ou de la fortune dans cet État tiers risque d'avoir des effets sur la résolution du cas ou d'en subir les effets. Les États contractants qui souhaitent adopter des dispositions prévoyant expressément des procédures amiables multilatérales peuvent décider d'employer la formulation suivante pour le paragraphe 2 :

> ***2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. Lorsque la résolution du cas peut avoir des effets sur l'imposition du revenu ou de la fortune dans un État tiers, ou en subir les effets, les autorités compétentes s'efforcent de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de cet État tiers sous réserve qu'une convention fiscale soit en vigueur entre chacun des États contractants et cet État tiers, et que l'autorité compétente de cet État tiers accepte dans le délai de trois ans prévu au paragraphe 1 la concertation entre les autorités compétentes des États contractants aux fins de la résolution du cas par voie d'accord amiable. Pour résoudre le cas, l'autorité compétente prend en considération les dispositions applicables de la présente Convention ainsi que les dispositions applicables des conventions fiscales conclues entre les États contractants et tout État tiers prenant part à la***

procédure. Tout accord conclu est appliqué nonobstant tout délai prévu par le droit interne des États contractants.

207. Remplacer les paragraphes 63 à 67 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

Paragraphe 5

63. Ce paragraphe stipule que, dans ~~les~~***un*** cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord en application du paragraphe 2 dans un délai de deux ans, les questions non résolues seront, à la demande ***écrite*** de la personne ayant soumis le cas, résolues par arbitrage. Ce processus ne dépend pas de l'autorisation préalable des autorités compétentes : une fois satisfaites les exigences procédurales, les questions non résolues empêchant de parvenir à un accord amiable doivent être soumises à arbitrage.

64. *[aucune modification n'a été faite au paragraphe 64 dans la version française (le mot « arbitral » a été remplacé par « arbitration » dans la dernière phrase du paragraphe 64 dans la version anglaise)]*

65. ***Avant 2017, une note de bas de page au paragraphe 5 indiquait*** ~~Il convient toutefois de reconnaître,~~ que dans certains États, le droit interne, la politique nationale ou encore certaines considérations administratives n'autorisent pas ou ne justifient pas le type d'arbitrage prévu dans ce paragraphe ***et citait l'***~~. Par~~ exemple~~, certains~~ ***d'***obstacles constitutionnels pouvant empêcher des arbitres de se prononcer sur des questions fiscales. ~~De plus, certains pays peuvent ne pouvoir inclure ce paragraphe que dans leurs conventions avec certains États. Pour ces différentes raisons, ce paragraphe doit uniquement être inclus dans une convention lorsque chaque État conclut que le processus peut être mis en oeuvre efficacement.~~ ***La note de bas de page a toutefois été supprimée eu égard à l'importance d'inclure un mécanisme d'arbitrage qui garantisse le règlement des différends entre les autorités compétentes lorsque ces différends empêcheraient par ailleurs la procédure d'accord amiable de jouer son rôle.***

65.1 Le paragraphe 5 énonce les conditions essentielles du processus d'arbitrage. La dernière phrase du paragraphe requiert expressément que les autorités compétentes s'entendent sur les modalités d'application de ce processus ; on peut donc s'attendre à ce que la plupart des aspects procéduraux soient réglés dans le cadre d'un accord entre les autorités compétentes (voir le paragraphe 85 ci-dessous et le modèle « d'accord amiable sur l'arbitrage » à l'Annexe). Néanmoins, certains États peuvent préférer inclure dans la Convention elle-même certains de ces aspects procéduraux. Bien que cette approche augmente la complexité de la disposition d'arbitrage, un État peut estimer que l'importance de certains de ces aspects (comme les règles relatives à la nomination des arbitres et à la confidentialité des informations qui leur sont communiquées) est telle que ces questions méritent d'être traitées dans la Convention proprement dite. La Partie VI de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« l'Instrument multilatéral »), qui a été ouverte à la signature le 31 décembre 2016, donne un bon exemple de convention qui régit de nombreux aspects procéduraux du processus d'arbitrage.

66. ~~De plus, c~~***C***ertains États peuvent souhaiter inclure le paragraphe 5 mais limiter son champ d'application à un ensemble de cas plus restreint. L'accès à l'arbitrage pourrait par exemple n'être autorisé que dans le cadre de cas portant sur des questions de nature essentiellement factuelle. On pourrait également prévoir que l'arbitrage soit toujours possible pour des questions soulevées dans certaines catégories de cas, par exemple les cas de nature très factuelle tels ceux portant sur des

prix de transfert ou sur l'existence d'un établissement stable, et qu'il puisse être autorisé au cas par cas pour d'autres questions***. Les États qui souhaitent limiter l'application du paragraphe 5 devraient tenir compte du fait que toute restriction importante de la portée d'une clause d'arbitrage risque de réduire sa capacité à résoudre efficacement les questions non résolues soulevées par un cas de procédure amiable.***

66.1 Lorsque le paragraphe 5 est intégré dans une nouvelle convention qui remplace les dispositions d'une ancienne convention qui comportait une clause d'arbitrage ou à laquelle la Partie VI de l'Instrument multilatéral s'appliquait, les États contractants devraient préciser si le paragraphe 5 de la nouvelle convention s'applique aux cas ayant trait aux dispositions de cette ancienne convention. Si tel n'est pas le cas, les États contractants devraient s'assurer que la clause d'arbitrage de l'ancienne convention ou de la Partie VI de l'Instrument multilatéral, le cas échéant, continue de s'appliquer de manière à garantir le règlement par arbitrage des questions non résolues relatives aux dispositions de cette ancienne convention.

67. ***Par ailleurs,*** les États membres de l'Union européenne ~~doivent~~***peuvent vouloir*** assurer la coordination du champ d'application du paragraphe 5 et de leurs obligations en vertu ***des instruments juridiques qui leur sont*** applicables~~ de la Convention d'arbitrage applicable au sein de l'Union européenne~~. ***Cette coordination devrait faire en sorte que l'arbitrage au titre d'un tel instrument juridique soit possible même si le paragraphe 5 a une portée plus étroite. Cet objectif pourrait par exemple être atteint en ajoutant à l'article 25 un paragraphe supplémentaire rédigé en ces termes :***

> ***Le paragraphe 5 est sans effet sur le respect d'obligations plus larges qui résultent d'autres instruments juridiques éventuellement applicables aux États contractants et qui portent sur l'arbitrage de questions non résolues mentionnées dans ce paragraphe.***

La coordination devrait également permettre d'éviter que les questions non résolues qui entrent dans le champ d'application du paragraphe 5 soient soumises aux procédures d'arbitrage à la fois en vertu de ce paragraphe et d'un autre instrument juridique.

208. Remplacer les paragraphes 69 et 70 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

69. Lorsque deux États contractants n'ayant pas inclus ce paragraphe dans leur Convention souhaitent recourir à un processus d'arbitrage d'application générale ou pour régler un dossier particulier, ils ont toujours la possibilité de le faire par accord amiable. Dans ce cas, les autorités compétentes peuvent conclure un accord amiable correspondant au modèle présenté en annexe, auquel elles ajoutent le premier paragraphe suivant :

1. Lorsque,

   a) en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que

   b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de ~~la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant~~ la ***date à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes***,

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande ***par écrit***. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, les autorités compétentes acceptent par la présente de se considérer liées par la décision d'arbitrage et de résoudre le cas conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 25 en se fondant sur cette décision.

Cet accord devrait également couvrir les diverses questions structurelles et procédurales abordées dans l'annexe. Bien que les autorités compétentes ayant conclu un tel accord seraient tenues de respecter ce processus, un tel accord serait donné dans le cadre de la procédure amiable et ne serait donc effectif que tant que les autorités compétentes conviennent de suivre cette procédure pour traiter et régler les dossiers qui n'ont pu l'être par la procédure amiable traditionnelle.

70. Le paragraphe 5 prévoit qu'une personne ayant soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 en se fondant sur le fait que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, peut demander ***par écrit*** que toute question non résolue liée à ce cas soit soumis à un arbitrage. Cette demande peut être formulée à tout moment une fois écoulée une période de deux ans ***suivant la date à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes*** ~~suivant le moment où le cas est présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant~~. Le recours à l'arbitrage n'est donc pas automatique ; la personne qui a présenté le cas peut préférer attendre une période plus longue que deux ans (afin par exemple de laisser davantage de temps aux autorités compétentes pour résoudre ce cas conformément aux dispositions du paragraphe 2) ou simplement ne pas poursuivre la procédure. *[le reste du paragraphe est déplacé au nouveau paragraphe 70.1]*

70.1 Les États qui considèrent que la période de deux ans est trop courte peuvent modifier la disposition de manière à autoriser une demande d'arbitrage seulement après trois ans. De même, les États sont libres de stipuler qu'un délai plus long sera dans certaines circonstances nécessaire avant que la demande puisse être formulée ***dans un cas spécifique. Ils peuvent par exemple le faire en autorisant les autorités compétentes à s'entendre, au cas par cas, sur un délai différent avant l'expiration du délai de deux ans, ce qui peut se faire en rédigeant l'alinéa b) en ces termes :***

b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas conformément au paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la date à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes (sauf si, avant l'expiration de ce délai, les autorités compétentes des États contractants sont convenues d'un délai différent pour ce cas et en ont informé la personne qui a soumis le cas).

70.2 Les États peuvent également souhaiter suspendre le délai de deux ans dans les circonstances où la procédure amiable est elle-même suspendue. Cela peut se produire, par exemple, si le cas soumis à la procédure amiable concerne une ou plusieurs questions en instance devant un tribunal judiciaire ou administratif et si un État contractant n'autorise pas un contribuable à poursuivre simultanément une procédure amiable et un recours devant un tribunal judiciaire ou administratif (voir le paragraphe 76). Cela peut aussi se produire si une autorité compétente convient avec la personne qui a soumis le cas de suspendre la procédure

amiable (par exemple en raison d'une maladie grave ou d'autres difficultés personnelles). La disposition suivante pourrait être ajoutée au paragraphe 5 pour traiter ces cas :

> ***Lorsqu'une autorité compétente a suspendu la procédure amiable mentionnée au paragraphe 1 parce qu'un cas portant sur une ou plusieurs questions identiques est en instance devant un tribunal judiciaire ou administratif, le délai prévu à l'alinéa b) cesse de courir jusqu'à ce que ce cas soit suspendu ou retiré. De plus, lorsque la personne qui soumet le cas et une autorité compétente ont convenu de suspendre la procédure amiable, le délai prévu à l'alinéa b) cesse de courir jusqu'à la levée de cette suspension.***

70.3 Dans certaines circonstances, après qu'un contribuable a communiqué les informations initiales requises pour procéder à un examen approfondi du cas, les autorités compétentes peuvent être amenées à demander des renseignements complémentaires au contribuable. Par exemple, une fois que le délai indiqué à l'alinéa b) a commencé et après une analyse supplémentaire visant à donner suite au cas, une autorité compétente peut décider qu'elle a besoin d'informations complémentaires pour parvenir à un accord visant à résoudre une question en suspens. En pareil cas, le fait pour une personne directement concernée par le cas de ne pas communiquer en temps opportun les informations pertinentes complémentaires peut retarder ou empêcher la résolution du cas par les autorités compétentes. Cette question peut être réglée par l'utilisation de la version optionnelle de l'alinéa b) prévue au paragraphe 70.1, qui permet aux autorités compétentes de s'entendre, au cas par cas, sur un délai différent. Elle peut aussi être réglée dans l'accord amiable qui définira le mode d'application des dispositions sur l'arbitrage, par exemple en prévoyant que le délai de deux ans sera prolongé lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas communiqué en temps opportun les informations pertinentes complémentaires demandées par l'une ou l'autre des autorités compétentes après le début du délai indiqué à l'alinéa b) (voir l'article 7 du modèle d'accord amiable à l'Annexe ; une disposition analogue pourrait aussi être ajoutée dans la Convention elle-même si la version optionnelle prévue au paragraphe 70.1 n'est pas utilisée).

209. Remplacer les paragraphes 73 à 77 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

[la modification de la troisième phrase du paragraphe 73 n'est nécessaire que dans la version française]

73. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 5 ne prévoit l'arbitrage que pour les questions non résolues faisant l'objet d'une demande formulée en vertu du paragraphe 1 de l'article. Les États qui souhaitent élargir le champ d'application du paragraphe aux cas de procédure amiable couverts par le paragraphe 3 de l'article ont la possibilité de le faire. Dans certains cas, une procédure amiable peut résulter d'autres dispositions spécifiques d'une Convention, telles que l'alinéa 2 ***d***~~b~~) de l'article 4. Selon cet alinéa, les autorités compétentes sont, dans certains cas, tenues de régler d'un commun accord la question de la situation d'un particulier qui est résident des deux États contractants. Comme l'indique le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 4, ces cas doivent être résolus conformément à la procédure prévue à l'article 25. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord sur ce cas et qu'il en résulte une imposition non conforme à la Convention (en vertu de laquelle le particulier ne doit être résident que d'un seul État aux fins de la Convention), la situation du contribuable relève du paragraphe 1 de l'article 25 et, par conséquent, le paragraphe 5 est applicable.

74. Dans certains États, les autorités compétentes peuvent avoir la possibilité de déroger à une décision judiciaire sur un point particulier dans le cadre d'un cas soumis aux autorités compétentes. Ces États ont par conséquent la possibilité d'omettre la seconde phrase de ce paragraphe ***et, s'ils***

souhaitent utiliser la disposition alternative contenue au paragraphe 70.2 ci-dessus, devraient y apporter les modifications suivantes :

> ***Lorsqu'une autorité compétente a suspendu la procédure amiable mentionnée au paragraphe 1 parce qu'un cas portant sur une ou plusieurs questions identiques est en instance devant un tribunal judiciaire ou administratif, le délai prévu à l'alinéa b) cesse de courir jusqu'à ce que ce tribunal judiciaire ou administratif rende une décision définitive ou que le cas soit suspendu ou retiré. De plus, lorsque la personne qui soumet le cas et une autorité compétente ont convenu de suspendre la procédure amiable, le délai prévu à l'alinéa b) cesse de courir jusqu'à la levée de cette suspension.***

75. ~~La présentation d'un cas à l'autorité compétente de l'autre État, qui correspond au début de la période de deux ans mentionnée dans le paragraphe, peut être le fait de la personne ayant soumis le cas à l'autorité compétente du premier État en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 (par exemple en présentant ce cas à l'autorité compétente de l'autre État au même moment ou ultérieurement), ou de l'autorité compétente du premier État. Cette dernière contacterait alors l'autorité compétente de l'autre État en vertu du paragraphe 2 si elle ne parvient pas elle-même à une solution satisfaisante pour résoudre ce cas.~~ Lorsqu'il s'agit de déterminer le début de ***la***~~cette~~ période de deux ans, ***il sera considéré que toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes*** ~~un cas ne sera considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de l'autre État~~ ***uniquement*** si suffisamment de renseignements ~~lui~~ ***leur*** ont été soumis pour qu'elle***s*** puisse***nt*** décider du bien-fondé de l'objection sous-jacente. L'accord amiable déterminant les modalités d'application du paragraphe 5 ~~(voir l'annexe)~~ ***devrait préciser le processus qui sera suivi pour déterminer la date de début et*** devrait mentionner quels types de renseignements sont en principe suffisants à cet effet. ***Le modèle d'accord amiable figurant à l'annexe suggère un processus analogue à celui suivi dans la Partie VI de l'Instrument multilatéral. Les États qui estiment que des règles de détermination de la date de début du délai de deux ans devraient être incluses directement dans la Convention sont libres de le faire, par exemple en ajoutant des dispositions analogues à celles figurant aux paragraphes 5 à 9 de l'article 19 de l'Instrument multilatéral.***

76. Le paragraphe aborde également la relation entre le processus d'arbitrage et le droit aux voies de recours internes. Afin que le processus d'arbitrage soit efficace et pour éviter des décisions contradictoires, une personne ne peut être autorisée à recourir à un processus d'arbitrage si les questions soumises à l'arbitrage ont déjà été résolues par le biais d'une procédure judiciaire dans l'un ou l'autre des États (ce qui signifie qu'un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États contractants a déjà rendu sur ces questions une décision qui s'applique à cette personne). Cette disposition est cohérente avec l'approche adoptée par la plupart des pays en ce qui concerne la procédure amiable, approche selon laquelle :

a) Une personne ne peut simultanément poursuivre une procédure amiable et un recours devant les tribunaux nationaux. Lorsqu'un recours devant les tribunaux est encore possible, les autorités compétentes peuvent généralement exiger que le contribuable accepte de suspendre ce recours ou, s'il s'y refuse, peuvent suspendre la procédure amiable dans l'attente que le recours en question soit épuisé.

b) Lorsque la procédure amiable est poursuivie en premier et aboutit à un accord, le contribuable et toutes les autres personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter cet accord et de reprendre le recours devant les tribunaux qui avait été suspendu ; réciproquement, si ces personnes préfèrent voir l'accord amiable s'appliquer, il leur faut alors renoncer à toute procédure de recours devant les tribunaux quant aux questions résolues par l'accord.

c) Lorsque les recours devant les tribunaux nationaux ont été poursuivis en premier et sont épuisés, une personne ne peut poursuivre la procédure amiable que pour demander l'élimination de la double imposition dans le second État. En effet, une fois rendue une décision de justice dans un cas particulier, la plupart des pays considèrent qu'il est impossible d'aller à l'encontre de cette décision dans le cadre de la procédure amiable et limitent donc l'application de la procédure amiable à la demande d'un allègement dans l'autre État.

Ces mêmes principes généraux devraient s'appliquer à toute procédure amiable concernant une ou plusieurs questions soumises à l'arbitrage. Il serait donc inutile de soumettre une question à arbitrage sachant que l'un des pays n'a pas toute latitude quant à sa réponse à la décision ***d'arbitrage***~~arbitrale~~. Ce ne serait pourtant pas le cas si le pays avait la possibilité de s'écarter d'une décision de justice dans le cadre de la procédure amiable (voir le paragraphe 74) ; dans une telle situation, le paragraphe 5 pourrait être modifié en conséquence.

77. Un second point concerne la relation entre ~~la~~***les*** procédure***s*** de recours interne et la procédure d'arbitrage dans le cas où ~~le contribuable n'a pas encore entamé (ou n'a pas épuisé)~~ les recours ***internes n'ont pas été épuisés***~~devant les tribunaux~~. Dans un tel cas, l'approche la plus cohérente par rapport à la structure fondamentale de la procédure amiable serait d'appliquer à l'arbitrage ces mêmes principes généraux. La procédure de recours interne se verrait alors suspendue en l'attente des résultats de la procédure amiable qui inclut l'arbitrage des questions que les autorités compétentes ne sont pas en mesure de résoudre ; un accord amiable provisoire serait alors conclu en fonction de cette décision. Comme dans les autres cas de procédure amiable, cet accord serait alors soumis au contribuable qui pourrait alors soit l'accepter, renonçant ainsi à toute autre forme de recours devant les tribunaux, soit le rejeter afin de pouvoir poursuivre ces recours.

210. Ajouter le nouveau paragraphe 79.1 suivant aux Commentaires sur l'article 25 :

79.1 Comme indiqué au paragraphe 76 a) ci-dessus, la plupart des États n'autorisent pas une personne à poursuivre simultanément la procédure d'accord amiable et les recours internes. Toutefois, certains États peuvent permettre à une personne de poursuivre simultanément à la fois la procédure d'accord amiable et les procédures devant un tribunal judiciaire ou administratif concernant les mêmes questions. Dans ces États, il est donc possible qu'une décision concernant une ou plusieurs questions soumises à l'arbitrage puisse être rendue par un tribunal judiciaire ou administratif après qu'une demande d'arbitrage ait été faite et avant que la commission d'arbitrage n'ait rendu sa décision. Ces États peuvent souhaiter prévoir expressément que le processus d'arbitrage prendra fin dans un tel cas afin d'éviter les difficultés qui pourraient survenir lors de l'application de l'accord amiable mettant en œuvre une décision d'arbitrage subséquente (voir le paragraphe 76 ci-dessus). La phrase suivante pourrait être ajoutée au paragraphe 5 à cette fin :

> ***Le processus d'arbitrage prend fin si, à tout moment après qu'une demande d'arbitrage a été faite et avant que la commission d'arbitrage n'ait rendu sa décision aux autorités compétentes des États contractants, une décision concernant la question est rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États contractants.***

211. Ajouter le nouveau paragraphe 80.1 suivant aux Commentaires sur l'article 25 :

80.1 Certains États considèrent que les contribuables et leurs conseillers ne devraient pas divulguer les informations reçues au cours de la procédure d'arbitrage. Les États qui partagent cette opinion sont libres d'inclure la disposition suivante, basée sur le paragraphe 5 de l'article 23 de l'Instrument multilatéral :

Avant le début de la procédure d'arbitrage, les autorités compétentes des États contractants veillent à ce que toutes les personnes qui ont soumis le cas, ainsi que leurs conseillers, s'engagent, par écrit, à ne pas divulguer, à toute autre personne, toute information reçue dans le cadre de la procédure d'arbitrage, des autorités compétentes ou de la commission d'arbitrage. La procédure amiable ainsi que la procédure d'arbitrage afférentes à ce cas prennent fin dès lors que, à tout moment entre le moment où la demande d'arbitrage est formulée et le moment où la commission d'arbitrage communique sa décision aux autorités compétentes, la personne qui a soumis le cas, ou un de ses conseillers, enfreint cet engagement de manière importante.

212. Remplacer les paragraphes 81 et 82 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

81. Le paragraphe 5 stipule que, à moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage, cette décision lie les deux États. Ainsi, l'imposition de toute personne directement concernée par le cas doit être conforme à la décision prise quant aux questions soumises à l'arbitrage et l'accord amiable qui est présenté à cette personne doit être fondé sur les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu. ***Si néanmoins une décision d'arbitrage est jugée inapplicable par les tribunaux de l'un des États contractants en raison d'une violation du paragraphe 5 de l'article 25 ou de toute règle de procédure, cette décision ne liera pas les États contractants (voir également l'article 11 du modèle d'accord amiable, qui porte sur cette question).***

82. Comme il est indiqué à l'alinéa 76 *b*) ci-dessus, lorsqu'un accord amiable a été conclu avant que les recours aux tribunaux nationaux aient été épuisés, il est normal que les autorités compétentes exigent, comme condition de l'application de l'accord, que les personnes concernées renoncent à l'exercice des recours aux tribunaux dont elles pourraient encore disposer en ce qui concerne les questions couvertes par l'accord. En l'absence d'une telle renonciation, une décision ultérieure de justice pourrait effectivement empêcher les autorités compétentes d'appliquer l'accord. Par conséquent, aux fins du paragraphe 5, si une personne à laquelle l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage est présenté n'accepte pas de renoncer à l'exercice de recours devant les tribunaux, cette personne doit être considérée comme n'ayant pas accepté cet accord. ***Lorsque l'accord amiable n'est pas accepté ou est considéré comme n'étant pas accepté, le cas ne peut faire l'objet d'aucun examen complémentaire par les autorités compétentes.***

82.1 Pour plus de certitude, certains États peuvent souhaiter intégrer les conclusions des paragraphes 81 et 82 ci-dessus dans le texte de leurs conventions, par exemple en ajoutant un paragraphe supplémentaire rédigé en ces termes :

Aux fins du paragraphe 5

a) l'accord mettant en œuvre la décision d'arbitrage concernant le cas est considéré comme n'étant pas accepté par une personne directement concernée par le cas lorsque, dans les 60 jours suivant la notification de l'accord amiable à cette personne, cette personne ne retire pas ou ne met pas un terme définitif à toute action devant un tribunal judiciaire ou administratif ou à toute autre procédure administrative ou judiciaire en cours concernant l'une des questions résolues par cet accord amiable, d'une manière conforme à cet accord amiable ; et

b) la décision n'est pas contraignante pour les États contractants si :

(i) une décision définitive des tribunaux de l'un des États contractants déclare que la décision d'arbitrage est invalide. En pareil cas, la demande d'arbitrage couverte par le paragraphe 5 est considérée comme n'ayant pas été formulée et la

procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des dispositions applicables concernant la confidentialité des informations et les coûts de la procédure d'arbitrage). Dans ce cas, une nouvelle demande d'arbitrage peut être soumise, à moins que les autorités compétentes conviennent qu'une telle nouvelle demande ne doit pas être permise ; ou

(ii) une personne directement concernée par le cas intente une action devant un tribunal judiciaire ou administratif au sujet d'une des questions résolues par l'accord amiable mettant en œuvre la décision de la commission d'arbitrage.

213. Remplacer les paragraphes 84 et 85 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

84. Certains États peuvent vouloir autoriser les autorités compétentes à ne pas suivre la décision d'arbitrage à condition que celles-ci s'accordent sur une autre solution ***qui règlerait toutes les questions en suspens qui ont empêché la résolution du cas soumis à la procédure amiable*** (ceci est par exemple autorisé à l'article 12 de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne). Les États souhaitant procéder ainsi sont libres de modifier comme suit la troisième phrase du paragraphe :

> ... À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée ou que les autorités compétentes ~~et les personnes directement concernées par le cas~~ conviennent d'une ~~solution différente~~ ***résolution différente de toutes les questions non résolues liées au cas*** dans une période de ~~six~~ ***trois*** mois après que la décision leur ait été communiquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États.

85. Selon la dernière phrase du paragraphe, les modalités d'application du processus d'arbitrage sont réglées par accord amiable. ***Ainsi que l'indique le paragraphe 65.1 ci-dessus, certains États peuvent préférer intégrer dans la Convention elle-même certains aspects procéduraux de la procédure d'arbitrage ; d'autres États peuvent souhaiter les traiter par*** ~~Certaines de ces modalités pourraient également être réglées dans l'article lui-même,~~ un avenant ou par un échange de notes diplomatiques. ***Il convient toutefois d'observer que le recours à un accord amiable pour traiter ces questions offre plus de flexibilité pour procéder aux modifications ultérieures qui pourraient s'avérer nécessaires à mesure que les États contractants acquièrent une expérience de l'application des dispositions sur l'arbitrage.*** Quelle que soit la forme de l'accord, il devra établir les règles structurelles et procédurales devant être respectées pour l'application du paragraphe, en prenant en compte que le paragraphe exige que la décision d'arbitrage lie les deux États. Cet accord devrait de préférence être rédigé au même moment que la Convention, de façon à ce qu'il soit signé, et à ce qu'il s'applique, immédiatement après que le paragraphe lui-même entre en vigueur. Puisque l'accord décrit le processus à suivre pour soumettre à arbitrage les questions non résolues, il est également important de le rendre public. On trouvera en annexe un modèle ***d'un tel*** accord ***amiable*** ainsi que des commentaires sur les règles procédurales qu'il inclut.

214. Remplacer le titre suivant le paragraphe 94 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

Observations sur les Commentaires

215. Ajouter les nouveaux paragraphes 95.1 à 95.4 suivants aux Commentaires sur l'article 25 :

95.1 Concernant les paragraphes 21 à 24, le Chili souhaite préciser que le point de départ du délai de trois ans, la date de la « première notification », est la date à laquelle l'administration

fiscale notifie l'ajustement proposé au contribuable, sauf si une date antérieure est applicable, comme indiqué aux paragraphes 21 à 24.

95.2 Le Chili réserve sa position s'agissant des cas examinés au paragraphe 23, et estime que le délai de trois ans débute à partir du dépôt de la déclaration modifiée.

95.3 La France n'adhère pas à l'interprétation nouvelle énoncée au paragraphe 26 selon laquelle les circonstances conduisant les États contractants à refuser le recours à la procédure amiable, notamment s'agissant des cas de double imposition assortis de pénalités graves devenues définitives, doivent nécessairement figurer dans la Conventions.

95.4 Le Portugal n'adhère pas à l'interprétation énoncée au paragraphe 49 des Commentaires sur l'article 25. Le Portugal estime que les intérêts et les pénalités ne sont pas des impôts couverts par la Convention et, par conséquent, qu'ils ne peuvent pas faire l'objet d'une procédure amiable.

216. Remplacer les paragraphes 96 à 100 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

96. ~~En ce qui concerne le paragraphe 1 de cet article, la *Turquie* se réserve le droit de prévoir que l'affaire doit être soumise à l'autorité compétente de ce pays dans un délai de cinq ans après l'exercice fiscal en cause. Toutefois, si la notification est effectuée la dernière année de cette période, cette demande doit être présentée dans un délai d'un an après la notification.~~ ***La Suisse réserve sa position au sujet de la deuxième phrase du paragraphe 2. Elle considère que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par sa législation interne. La Suisse est prête à accepter des dispositions alternatives qui limitent la période durant laquelle un État contractant peut procéder à un ajustement conformément au paragraphe 1 de l'article 9 ou au paragraphe 2 de l'article 7, afin d'éviter des ajustements tardifs n'ouvrant pas droit à la procédure amiable.***

97. ~~Le *Royaume-Uni* réserve sa position au sujet de la dernière phrase du paragraphe 1 en raison du fait que cette phrase est incompatible avec le délai de six ans prévu par sa législation nationale.~~***La Corée, le Danemark, Israël, le Mexique et la Turquie se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions.***

98. Le ~~*Chili*, la *Grèce*, l'*Italie*, le *Mexique*,~~ ***et*** la *Pologne*~~, le *Portugal* et la *Suisse*~~ font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective.

99. ~~La *Turquie* fait une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Sa législation fiscale exige que, comme l'opération d'imposition, le remboursement soit effectué dans une durée déterminée. Selon ces dispositions, l'administration, si elle trouve acceptable la demande de remboursement, en fait part au contribuable afin que celui-ci lui présente son recours dans un délai d'une année, commençant à la date de cette communication. Si le contribuable ne s'y conforme pas pendant ce délai, son droit de réclamer le remboursement est périmé. La même procédure est appliquée pour l'exécution des décisions des tribunaux qui exigent un remboursement. C'est pourquoi la Turquie est obligée de fixer une limite de temps pour l'exécution de la solution de l'accord amiable, comme elle le fait pour tous les remboursements. Pour cette raison, elle désire se réserver le droit de mentionner dans le texte un délai défini de forclusion.~~ ***S'agissant du paragraphe 2, la Turquie, afin d'encadrer les demandes de remboursement d'impôt, se réserve le droit d'exiger de ses contribuables de déposer une demande auprès du centre des impôts***

compétent dans un délai d'un an en vue d'obtenir le remboursement d'impôt résultant de l'accord amiable conclu, à compter de la date de notification du résultat de cet accord.

100. Le *Canada* se réserve le droit d'inclure ***des*** ~~une~~ dispositio***n*** semblable***s*** à ***celles*** ~~la disposition~~ envisagée***s*** au paragraphe ***62 des Commentaires sur l'article 7 et au paragraphe*** 10 des Commentaires sur l'article 9, selon ***lesquelles*** ~~laquelle~~ il y aurait un délai à l'expiration duquel un État contractant ne pourrait plus procéder à un ajustement ***du***~~e~~***s revenu*** ~~bénéfices~~ d'une entreprise.

217. Ajouter les nouveaux paragraphes 102 et 103 suivants aux Commentaires sur l'article 25 :

102. Compte tenu de considérations politiques et administratives, le Chili et la Hongrie se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions.

103. L'Australie se réserve le droit d'exclure un cas présenté en vertu de l'article relatif à la procédure amiable du champ du paragraphe 5 dans la mesure où une question non résolue implique l'application des règles générales anti-évasion de l'Australie contenues dans la Partie IVA de la Income Tax Assessment Act 1936 et dans la section 67 de la Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986.

218. Remplacer l'annexe des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

Annexe — Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage

1. Le texte suivant est un modèle d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser comme base pour un accord amiable visant à appliquer le processus d'arbitrage prévu par le paragraphe 5 de l'article (voir le paragraphe 85 ci-dessus). Les paragraphes 2 à ~~43~~***48*** ci-dessous présentent les différentes dispositions de l'accord et, dans certains cas, proposent des alternatives. Les autorités compétentes ont bien entendu la possibilité de modifier, d'ajouter ou de supprimer toutes dispositions de ce modèle d'accord lors de la conclusion de leur accord bilatéral.

Accord amiable sur l'application du paragraphe 5 de l'article 25

Les autorités compétentes de l'[État A] et l'[État B] ont conclu l'accord amiable suivant afin de déterminer les modalités d'application du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 de l'article 25 de [titre de la Convention], entrée en vigueur le [date d'entrée en vigueur]. Les autorités compétentes peuvent modifier ou compléter cet accord par échange de notes.

1. Demande de soumission ***d'un cas*** *à* ***l'****arbitrage* ~~*d'une affaire*~~

La demande visant à ce que les questions non résolues soulevées par un cas de procédure amiable soient soumises à arbitrage en vertu du paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention (la « demande d'arbitrage ») doit être formulée par écrit et envoyée à l'une des autorités compétentes ***ou aux deux***. Elle doit contenir suffisamment d'informations pour décrire le cas. Cette demande doit également être accompagnée d'un document rédigé par chaque personne qui a formulé cette demande ou qui est concernée par le cas indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par un tribunal judiciaire ou administratif des États. ~~***L'***~~***Une autorité*** compétente qui a reçu cette demande ***sans aucune indication que celle-ci a également été envoyée à l'autre autorité compétente*** doit en envoyer une copie accompagnée des documents afférents à l'autre autorité compétente dans

un délai de 10 jours à compter de la réception de cette demande.

2. ~~*Délai de soumission d'un cas à la procédure d'arbitrage*~~***Date de début de la période de deux ans***

1. Une demande d'arbitrage ne peut être formulée qu'une fois écoulée une période de deux ans à compter de la date ~~où le cas présenté à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État~~ ***à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes (ci-après la « date de début »)***. À cette fin, ~~un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements suivants ont été transmis,~~ ***les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas comprennent*** : *[les renseignements et documents nécessaires seront spécifiés dans l'accord]*.

2. Les règles suivantes s'appliquent pour déterminer la date de début :

a) L'autorité compétente qui a reçu la demande initiale de procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention doit, dans un délai de 60 jours à compter de la réception de cette demande :

(i) envoyer une notification à la personne qui a soumis le cas confirmant la réception de la demande ; et

(ii) envoyer une notification de la demande, accompagnée d'une copie de cette demande, à l'autorité compétente de l'autre État contractant.

b) Dans un délai de 90 jours suivant la réception de la demande de procédure amiable (ou d'une copie de la demande de celle-ci provenant de l'autorité compétente de l'autre État contractant), chaque autorité compétente doit :

(i) informer la personne qui a soumis le cas et l'autre autorité compétente qu'elle a reçu les informations nécessaires pour procéder à un examen du cas sur le mérite ; ou

(ii) demander à cette personne des informations complémentaires à cet effet.

c) Lorsque, en application du sous-alinéa (ii) de l'alinéa b) ci-dessus, l'une des autorités compétentes, ou les deux, ont demandé à la personne qui a soumis le cas des informations complémentaires nécessaires pour procéder à un examen du cas sur le mérite, l'autorité compétente qui a demandé ces informations complémentaires doit, dans un délai de 90 jours suivant la réception de ces informations complémentaires de cette personne, informer cette personne et l'autre autorité compétente :

(i) qu'elle a reçu les informations demandées ; ou

(ii) que certaines des informations demandées sont toujours manquantes.

d) Lorsqu'aucune des autorités compétentes n'a demandé d'information complémentaire conformément au sous-alinéa (ii) de l'alinéa b) ci-dessus, la date de début est la première des deux dates suivantes :

(i) la date à laquelle les deux autorités compétentes ont informé la

personne qui a soumis le cas conformément au sous-alinéa (i) de l'alinéa b) ci-dessus ; et

(ii) la date qui suit de 90 jours la date à laquelle la notification a été envoyée à l'autorité compétente de l'autre État contractant conformément au sous-alinéa (ii) de l'alinéa a) ci-dessus.

e) Lorsque des informations complémentaires ont été demandées conformément au sous-alinéa (ii) de l'alinéa b) ci-dessus, la date de début est la première des deux dates suivantes :

i) la dernière des dates à laquelle les autorités compétentes qui ont demandé des informations complémentaires ont informé la personne qui a soumis le cas ainsi que l'autre autorité compétente conformément au sous-alinéa (i) de l'alinéa c) ci-dessus ; et

ii) la date qui suit de 90 jours la date à laquelle les deux autorités compétentes ont reçu l'ensemble des informations demandées par l'une ou l'autre des autorités compétentes de la personne qui a soumis le cas.

Toutefois, si l'une des autorités compétentes, ou les deux, transmettent la notification visée au sous-alinéa (ii) de l'alinéa c) ci-dessus, cette notification doit être considérée comme une demande d'informations complémentaires au sens du sous-alinéa (ii) de l'alinéa b).

~~*3. Mandat*~~***[Mandat : comme il est expliqué aux paragraphes 15.1 à 15.5 des explications qui suivent ce modèle d'accord amiable, cet accord amiable peut également prévoir l'adoption d'un « mandat »]***

~~Les autorités compétentes doivent convenir des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage et les communiquer par écrit à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans les trois mois suivant réception de cette demande d'arbitrage par les deux autorités compétentes. Ce document constituera le « mandat » de l'affaire. Nonobstant les paragraphes suivants de cet accord, les autorités compétentes peuvent également prévoir d'inclure au mandat des règles procédurales qui s'ajoutent à celles incluses dans ces paragraphes ou en diffèrent et qui traitent de toute autre question jugée nécessaire.~~

~~*4. Non-communication du mandat*~~

~~Si le mandat n'a pas été communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans le délai précisé au paragraphe 3 ci-dessus, cette personne et chaque autorité compétente, dans le mois qui suit, se communiquent entre elles par écrit la liste des questions que l'arbitrage doit résoudre. Toutes les listes ainsi communiquées durant cette période constituent le mandat provisoire. Durant le mois qui suit la nomination de la totalité des arbitres conformément au paragraphe 5 ci-dessous, ceux-ci doivent communiquer aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage une version révisée du mandat provisoire basée sur les listes en question. Durant le mois qui suit la réception de cette version révisée par les deux autorités compétentes, celles-ci ont la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si elles respectent ce délai, ce mandat différent deviendra le mandat de l'affaire. Si, au cours de ce délai, les autorités compétentes ne se sont pas entendues sur un mandat différent ou ne l'ont~~

~~pas communiqué par écrit, la version révisée du mandat provisoire préparée par les arbitres constitue le mandat de l'affaire.~~

*~~3~~5. Sélection **et nomination** des arbitres*

1. La commission d'arbitrage se compose de trois personnes physiques possédant une expertise ou une expérience en matière de fiscalité internationale qui constituent les arbitres. Chaque arbitre nommé sur la commission d'arbitrage doit être impartial et indépendant des autorités compétentes, des administrations fiscales et des ministères des Finances des États contractants et de toutes les personnes directement concernées par la demande (ainsi que de leurs conseillers) au moment où il accepte la nomination, demeurer impartial et indépendant tout au long de la procédure, et éviter ensuite, pendant une durée raisonnable, toute conduite pouvant entacher l'apparence de son impartialité et de son indépendance au regard de la procédure.

2. Dans un délai de ~~trois mois après réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage ou, si le paragraphe 4 s'applique, dans les quatre mois~~***60 jours~~***,*** suivant réception par les deux autorités compétentes de la demande d'arbitrage ***ou d'une copie de celle-ci***, chaque autorité compétente nomme un arbitre. Dans les ~~deux mois~~***60 jours*** suivant la dernière de ces nominations, ces arbitres nomment un troisième arbitre qui agira en qualité de président. ***Le Président ne doit pas posséder la nationalité ou être un résident de l'un des États contractants.***

3. Si un ou plusieurs arbitres n'ont pas été choisis durant la période prévue, ils devront être nommés par le ~~Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE~~***responsable ayant le rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui ne possède pas la nationalité d'un des États contractants*** dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La même procédure doit s'appliquer avec les adaptations nécessaires si, pour une raison quelconque, il est nécessaire de remplacer un arbitre une fois le processus d'arbitrage engagé. ~~À moins d'une disposition différente du mandat, la rémunération de tous les arbitres …. [Préciser ici les modalités de rémunération ; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne].~~

4. Un arbitre est considéré comme nommé une fois qu'une lettre confirmant cette nomination et signée par l'arbitre et par la personne ou les personnes habilitées à nommer cet arbitre a été communiquée aux deux autorités compétentes.

~~4~~6. Processus d'arbitrage ~~simplifié~~

~~Si les autorités compétentes le stipulent dans le mandat (mais seulement si celui-ci n'a pas été défini après la sélection des arbitres en vertu du paragraphe 4 ci-dessus), et nonobstant les paragraphes 5, 11, 15, 16 et 17 de cet accord, les règles suivantes s'appliqueront à une affaire :~~

1. Dans les 60 jours qui suivent la nomination du Président de la commission

d'arbitrage (sauf si, avant la fin de cette période, les autorités compétentes conviennent d'un délai différent ou décident de suivre l'approche décrite à l'article 5 pour le cas considéré), l'autorité compétente de chaque État contractant doit soumettre à chaque arbitre et à l'autre autorité compétente une proposition de résolution qui porte sur toutes les questions non résolues de ce cas (en tenant compte de tous les accords précédemment conclus entre les autorités compétentes concernant ce cas). La proposition de résolution doit se limiter à la mention de montants spécifiques exprimés en unités monétaires (de revenu, par exemple) ou, le cas échéant, à la mention d'un montant d'impôt maximal applicable conformément aux dispositions de la Convention, et ce, pour chaque ajustement ou chaque question similaire soulevée par le cas. Dans les cas où les autorités compétentes des États contractants n'ont pas pu se mettre d'accord sur une question relative aux conditions d'application d'une disposition de la Convention (ci-après dénommée une « question de seuil »), par exemple, la question de savoir si une personne physique est un résident ou s'il existe un établissement stable, les autorités compétentes peuvent soumettre des propositions de résolution alternatives portant sur toute question dont la résolution dépend du règlement de cette question de seuil.

2. L'autorité compétente de chacun des États contractants peut également soumettre aux arbitres et à l'autre autorité compétente, dans la période indiquée au premier paragraphe, un exposé de position écrit à l'appui de sa proposition de résolution.

3. Chaque autorité compétente peut également, dans les 120 jours suivant la nomination du Président de la commission d'arbitrage, soumettre aux arbitres et à l'autre autorité compétente un mémoire en réponse à la proposition de résolution et à l'exposé de position soumis par l'autre autorité compétente.

4. Dans la mesure du possible, les arbitres utilisent des dispositifs de télé et de vidéoconférence pour communiquer entre eux et avec les deux autorités compétentes. S'il est nécessaire d'organiser une réunion en personne impliquant des coûts supplémentaires, le Président prend contact avec les autorités compétentes qui décident de la date et du lieu de cette réunion et transmettent cette information aux arbitres.

5. À l'égard de chacun des points et questions de seuil soulevés, la commission d'arbitrage choisit comme constituant sa décision l'une des propositions de résolution du cas soumises par les autorités compétentes et n'est pas tenue de motiver ou d'expliquer sa décision. La décision d'arbitrage est adoptée à la majorité simple des arbitres. Sauf si les autorités compétentes conviennent de règles différentes, la décision d'arbitrage doit être notifiée aux autorités compétentes des États contractants par écrit dans les 60 jours à compter de la réception par les arbitres du dernier mémoire en réponse ou, si aucun mémoire en réponse n'a été soumis, dans un délai de 150 jours après la nomination du Président de la commission d'arbitrage. La décision d'arbitrage n'a aucune valeur de précédent.

~~*a*) Dans le mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage, les deux autorités compétentes doivent, d'un commun accord, nommer un arbitre. Si, à la fin de cette période, l'arbitre pas été~~

~~choisi, il est nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La rémunération de l'arbitre est déterminée de la manière suivante… [Préciser ici les modalités de rémunération ; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne].~~

~~*b*) Dans les deux mois suivant la nomination de l'arbitre, chaque autorité compétente doit présenter par écrit à l'arbitre les réponses qu'elle propose aux questions inclues dans le mandat.~~

~~*c*) Dans le mois suivant la réception de la dernière réponse des autorités compétentes, l'arbitre doit résoudre chaque question inclue dans le mandat en conformité avec l'une des deux réponses à cette question proposées par les autorités compétentes et doit notifier les autorités compétentes de son choix ainsi qu'exposer brièvement les raisons de celui ci. Cette décision est appliquée conformément au paragraphe 19.~~

5. Procédure d'arbitrage facultative

1. Si, dans les 60 jours qui suivent la nomination du Président de la commission d'arbitrage, les autorités compétentes conviennent de suivre l'approche décrite dans cet article concernant un cas donné, chacune d'elles doit communiquer à la commission d'arbitrage ainsi qu'à l'autre autorité compétente, dans les 120 jours qui suivent cet accord, toute information qu'elle juge nécessaire pour permettre à la commission de prendre sa décision. Ces informations doivent inclure une description des faits et des questions non résolues qui doivent être tranchées, ainsi que la position de l'autorité compétente concernant ces questions et les arguments qui sous-tendent cette position. À moins que les autorités compétentes conviennent de règles différentes, la commission d'arbitrage n'est pas autorisée à prendre en compte toute information qui n'a pas été portée à la connaissance des deux autorités compétentes avant la réception de la demande d'arbitrage, ou d'une copie de celle-ci, par les deux autorités compétentes.

2. *[anciennement article 11 du modèle d'accord amiable]*La personne ayant formulé la demande d'arbitrage peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres en autant et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable. En outre, ~~avec la permission des arbitres,~~ ***si les autorités compétentes et les arbitres sont tous d'accord,*** cette personne peut présenter sa position oralement au cours de la procédure d'arbitrage.

3. Dans les 30 jours après que le Président a informé les autorités compétentes qu'une réunion de la commission d'arbitrage doit être tenue, les autorités compétentes décident du lieu et de la date de cette réunion et en informent les arbitres.

4. Les arbitres se prononcent sur les questions soumises à l'arbitrage

conformément aux dispositions applicables de la Convention et, sous réserve de ces dispositions, à celles du droit interne des États contractants. Les arbitres doivent également prendre en considération toutes autres sources de droit que les autorités compétentes des États contractants peuvent avoir expressément identifiées par accord amiable.

5. *[Anciennement article 10 du modèle d'accord amiable]*Sous réserve des dispositions ***de la Convention et*** de cet accord ~~et du mandat~~, les arbitres adoptent les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires pour ***rendre une décision concernant les questions non résolues soumises à l'arbitrage.*** ~~répondre aux questions formulées dans le mandat. Ils ont accès à tous les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage, et notamment aux renseignements confidentiels. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes avant qu'elles n'aient toutes deux reçu la demande d'arbitrage ne peut être prise en compte aux fins de la décision.~~

6. À moins que les autorités compétentes conviennent de règles différentes, la décision de la commission d'arbitrage est communiquée par écrit aux autorités compétentes des États contractants dans les 365 jours qui suivent la date de nomination du Président, et indique les sources de droit sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. La décision d'arbitrage doit être prise à la majorité simple des arbitres. La décision d'arbitrage n'a aucune valeur de précédent. Si la personne ayant demandé l'arbitrage et les deux autorités compétentes le permettent, la décision de la commission d'arbitrage est rendue publique sous forme modifiée sans que le nom des parties impliquées ou tout autre détail qui puisse permettre de les identifier ne soient mentionnés, ***en indiquant*** ~~étant entendu~~ que cette décision n'a pas valeur de précédent.

~~*7. Éligibilité et nomination des arbitres*~~

~~Toute personne, et notamment un représentant d'un État contractant, peut être nommée arbitre, à moins qu'elle n'ait été impliquée dans les étapes précédentes du cas ayant conduit à la procédure d'arbitrage. Un arbitre est considéré comme nommé une fois qu'une lettre confirmant cette nomination a été signée par la ou les personnes habilitées à prendre cette décision ainsi que par l'arbitre lui-même.~~

6~~8~~. *Transmission de renseignements et confidentialité*

1. Aux seules fins de l'application des dispositions des articles 25~~,~~ et 26 et du droit interne des États contractants relatives à la transmission des renseignements et à la confidentialité concernant le cas ayant conduit à l'arbitrage, chaque arbitre ***ainsi qu'un maximum de trois collaborateurs par arbitre (et les membres pressentis de la commission d'arbitrage seulement dans la mesure où cela est nécessaire pour apprécier leur capacité à exercer la fonction d'arbitre)*** doivent être désignés comme représentant***s*** autorisé***s*** de l'autorité compétente l'ayant nommé ou, si cet arbitre n'a pas été nommé ~~exclusivement~~ par une autorité compétente, ***des deux autorités compétentes.*** ~~l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage. Aux fins de cet accord, lorsqu'un cas ayant conduit l'arbitrage a été simultanément~~

~~présenté aux deux autorités compétentes, « l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas » est l'autorité compétente à laquelle il est fait référence au paragraphe 1 de l'article 25.~~

2. Lors de la désignation d'une personne comme représentant autorisé conformément au paragraphe 1, les autorités compétentes d'un État contractant veillent à ce que cette personne s'engage par écrit à traiter tout renseignement ayant un lien avec la procédure d'arbitrage conformément aux obligations de confidentialité prévues dans les dispositions de la Convention et à celles résultant du droit applicable de cet État contractant.

~~7~~9. ***Suspension dans le cas où des ~~R~~r****enseignements* ***~~non~~ne sont pas*** *transmis dans les délais*

~~Nonobstant les paragraphes 5 et 6, lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une question n'a pu être résolue durant la période de deux ans prévue au paragraphe 5 de l'article 25 principalement du fait qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas fourni en temps utile les renseignements pertinents, elles peuvent alors retarder la nomination de l'arbitre d'une durée équivalente au retard à fournir ces renseignements.~~ ***Lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas communiqué en temps opportun les informations pertinentes complémentaires requises par l'une ou l'autre des autorités compétentes après la date de début du délai de deux ans mentionnée au paragraphe 1 de l'article 2, le délai prévu dans ce paragraphe est prolongé d'une durée égale à celle séparant la date à laquelle ces informations ont été demandées et la date à laquelle elles ont été communiquées.***

~~*10. Règles de procédure et de preuve*~~

~~Sous réserve des dispositions de cet accord et du mandat, les arbitres adoptent les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires pour répondre aux questions formulées dans le mandat. Ils ont accès à tous les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage, et notamment aux renseignements confidentiels. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes avant qu'elles n'aient toutes deux reçu la demande d'arbitrage ne peut être prise en compte aux fins de la décision.~~

~~*11. Participation de la personne ayant formulé la demande d'arbitrage*~~

~~La personne ayant formulé la demande d'arbitrage peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres en autant et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable. En outre, avec la permission des arbitres, cette personne peut présenter sa position oralement au cours de la procédure d'arbitrage.~~

~~*12. Organisation logistique*~~

~~À moins que les autorités compétentes en aient convenu différemment, l'autorité~~

~~compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage prend en charge l'organisation logistique des réunions de la commission d'arbitrage et fournit le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. Ce personnel administratif dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage pour toute question liée à cette procédure.~~

8~~13~~. *Coûts*

À moins que les autorités compétentes en conviennent différemment :

a) chaque autorité compétente, et la personne ayant demandé l'arbitrage, supporte les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage (y compris les frais de déplacements et ceux liés à l'élaboration et à la présentation de sa position) ;

b) chaque autorité compétente supporte la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement, ou de celui nommé par le ***responsable ayant le rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui ne possède pas la nationalité d'un des États contractants***~~Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE~~ en raison du défaut de cette autorité compétente d'avoir nommé cet arbitre, ainsi que les frais de transport, de communication et de secrétariat engagés par celui-ci ;

c) la rémunération ~~des autres arbitres~~ ***du Président de la commission d'arbitrage*** ainsi que ses frais de déplacement, de communication et de secrétariat sont répartis ~~également~~ ***à parts égales*** entre les deux autorités compétentes ;

d) les ***autres*** coûts afférents ~~aux réunions~~ ***à toute réunion*** de la commission d'arbitrage ***sont supportés par l'autorité compétente qui accueille cette réunion*** ~~et au personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage sont supportés par l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage, ou si le cas a été présenté dans les deux États, ces coûts sont répartis également~~ ; et

e) ~~tous~~ les autres coûts ~~(y compris ceux relatifs à la traduction et à la transcription des débats)~~ qui constituent des dépenses que les deux autorités compétentes ont convenu d'encourir~~,~~ sont répartis ~~également~~ ***à parts égales*** entre les deux ~~États contractants~~***autorités compétentes***.

~~*14. Principes juridiques applicables*~~

~~Les arbitres doivent se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la Convention et, sous réserve de ces dispositions, aux lois nationales des États contractants. Les questions d'interprétation de la Convention sont tranchées à la lumière des principes d'interprétation inclus dans les articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur les droit des traités, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. De même,~~

~~les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence sont résolues à la lumière des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Les arbitres doivent également prendre en considération toute autre source juridique que les autorités compétentes peuvent avoir expressément identifiée dans le mandat.~~

~~*15. Décision d'arbitrage*~~

~~Lorsque plusieurs arbitres sont nommés, la décision d'arbitrage est prise par ces arbitres à la majorité simple. Sauf disposition contraire du mandat, la décision de la commission d'arbitrage est présentée par écrit et indique les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Si la personne ayant demandé l'arbitrage et des deux autorités compétentes le permettent, la décision de la commission d'arbitrage est rendue publique sous forme modifiée sans que le nom des parties impliquées ou tout autre détail qui puisse permettre de les identifier ne soient mentionnés, étant entendu que cette décision n'a pas valeur de précédent.~~

~~*16. Délais de communication de la décision d'arbitrage*~~

~~La décision d'arbitrage devra être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois suivant la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et au requérant qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Nonobstant la première partie de ce paragraphe, si à un moment quelconque au cours de la période de deux mois qui suit la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, notifie par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire,~~

~~*a)* si le Président reçoit les informations nécessaires dans les deux mois qui suivent la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle les informations ont été reçues par le Président, et~~

~~*b)* si le Président n'a pas reçu les informations nécessaires dans un délai de deux mois après la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit, à moins que les autorités compétentes n'en décident autrement, être prise sans tenir compte de ces informations même si le Président les reçoit plus tard et cette décision doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de huit mois à compter de la date à laquelle la notification a été envoyée.~~

***9~~17~~.** *Non-communication de la décision dans les délais requis*

Si la décision n'a pas été communiquée aux autorités compétentes dans les délais prévus au paragraphe ~~6 c) ou 16~~***5 de l'article 4 ou au paragraphe 6 de l'article 5,***

selon le cas, ou dans tout délai convenu par les autorités compétentes, ces dernières peuvent convenir de ~~prolonger ce délai pour une période n'excédant pas six mois ou, si elles ne le font pas dans un délai d'un mois à partir de la fin de la période visée du paragraphe 6 c) ou 16, elles doivent~~ nommer ~~un ou plusieurs~~ ***de*** nouveaux arbitres conformément à l'article 3~~ au paragraphe 5 ou au paragraphe 6 a) selon le cas~~. ***La date de cet accord, aux fins de l'application ultérieure de l'article 3, est réputée être la date à laquelle la demande d'arbitrage a été reçue par les deux autorités compétentes***.

10~~20~~. *Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue*

~~Nonobstant les paragraphes 6, 15, 16 et 17, l~~***L***orsque, à tout moment après que la demande d'arbitrage a été formulée et avant que les arbitres aient communiqué une décision aux autorités compétentes~~ et à la personne ayant demandé l'arbitrage~~, les autorités compétentes informent par écrit les arbitres~~ et cette personne~~

a) qu'elles ont résolu toutes les questions non résolues ***qui étaient soumises à l'arbitrage***~~inclues dans le mandat~~, ***ou***

b) ***que la personne qui a soumis le cas a retiré sa demande d'arbitrage ou de procédure amiable,***

~~le cas est alors considéré comme réglé selon la procédure amiable~~ aucune décision d'arbitrage n'est rendue ***et la procédure amiable est considérée comme complétée***.

11~~18~~. *Décision finale*

La décision d'arbitrage est finale, à moins qu'un tribunal d'un État contractant décide qu'elle ne peut être appliquée en raison d'une violation du paragraphe 5 de l'article 25 ou ***pour toute autre raison***~~ de toute règle procédurale incluse dans le mandat ou dans le présent accord qui puisse raisonnablement avoir influencé cette décision~~. Si un tribunal décide qu'une décision ne peut être appliquée~~ pour l'une de ces raisons~~, la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des ***articles 6*** « Transmission de renseignements et confidentialité » et ***8*** « Coûts »).

12~~19~~. *Application de la décision d'arbitrage*

Les autorités compétentes appliquent la décision d'arbitrage dans les ~~six mois~~***180 jours*** suivant sa communication en parvenant à un accord amiable dans le cas ayant conduit à l'arbitrage.

Cet accord s'applique à toute demande d'arbitrage formulée conformément au paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention après que cette disposition est entrée en vigueur.

[Date de la signature de l'accord]

[Signature de l'autorité compétente de chaque État contractant]

Approche générale du modèle d'accord

2. ~~Plusieurs~~***Deux principales*** approches peuvent être ~~adoptées~~***suivies pour concevoir*** ~~quant à~~ la structure de la procédure arbitrale ***qui sera*** utilisée afin de compléter la procédure amiable. L'une d'entre elles, [*le reste de la phrase provient du paragraphe 3*] celle dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », serait de demander à chaque autorité compétente de présenter à la commission d'arbitrage une proposition de résolution de la question pertinente et que la commission choisisse l'une des deux propositions. ***En alternative, selon l'approche*** qui peut être nommée « approche de l'opinion indépendante », les parties présentent aux arbitres les faits et les arguments, conformément au droit applicable, et ceux-ci parviennent alors à leur propre décision indépendante, fondée sur une analyse écrite raisonnée des faits en cause et des sources juridiques pertinentes.

3. ~~Une autre approche, celle dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », serait de demander à chaque autorité compétente de présenter à la commission d'arbitrage une proposition de résolution de la question pertinente et que la commission choisisse l'une des deux propositions.~~ ***Chacune de ces approches présente des avantages et des inconvénients et le choix dépend d'un certain nombre de considérations stratégiques qui sont souvent propres à chaque État. En outre,*** ~~Entre ces deux positions,~~il existe évidemment toute une palette de variantes possibles ***de ces deux approches***. Les arbitres pourraient par exemple parvenir à une décision indépendante sans avoir à soumettre une décision écrite mais uniquement leurs conclusions. Dans une certaine mesure, la méthode la plus appropriée ***peut aussi dépendre*** ~~dépendra~~ du type de question à résoudre.

4. Le point de départ du modèle d'accord ci-dessus est l'approche de « ***la dernière meilleure offre***~~l'opinion indépendante~~ » qui est donc la procédure généralement applicable mais, en reconnaissance du fait ~~qu'une approche différente pourrait être plus appropriée dans~~***que dans certains***~~de nombreux~~ cas, particulièrement ceux portant sur des questions ***juridiques complexes,***~~essentiellement factuelles~~ ***les autorités compétentes peuvent préférer obtenir une décision plus élaborée,*** le modèle autorise également une procédure alternative dite ***de « l'opinion indépendante »*** ~~« simplifiée » basée sur la « dernière meilleure proposition » ou « dernière offre d'arbitrage »~~. Les autorités compétentes pourront donc convenir au cas par cas d'utiliser la procédure ***de l'opinion indépendante***~~simplifiée~~. Elles peuvent évidemment adopter cette approche combinée, adopter la procédure ***de l'opinion indépendante*** ~~simplifiée~~ en tant que procédure généralement applicable, celle de « ***la dernière meilleure offre***~~l'opinion indépendante~~ » pouvant être utilisée ***comme option***, ou bien encore se limiter à une seule de ces deux approches.

La demande d'arbitrage

5. ~~Le paragraphe~~***L'article*** 1 du modèle d'accord indique comment procéder à une demande d'arbitrage. Cette demande doit être présentée par écrit à l'une des autorités compétentes impliquées dans le cas. Cette autorité compétente doit ensuite en informer l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours suivant réception de la demande.

6. Afin de déterminer si les conditions du paragraphe 5 de l'article 25 ont été satisfaites (voir le paragraphe 76 des Commentaires sur cet article), la demande doit être accompagnée de déclarations indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été ~~prise~~***rendue*** par les tribunaux judiciaires ou administratifs de chaque État contractant.

7. Le processus d'arbitrage constituant un prolongement de la procédure amiable visant à traiter des cas ne pouvant être réglés par cette procédure, il semblerait déplacé de demander à la personne ayant formulé la demande d'effectuer un paiement à ce titre ou de rembourser les dépenses encourues par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure d'arbitrage.

Contrairement aux demandes des contribuables ayant trait aux décisions anticipées ou autres types d'accords préalables, pour lesquels des frais peuvent parfois être exigés, la résolution des différends entre les États contractants est de la responsabilité de ces derniers, qui devraient généralement en supporter le coût.

Date du début de la période de deux ans

8. Une demande d'arbitrage ne peut être formulée avant que ne se soit écoulée une période de deux ans à compter de la date où ***toutes les informations requises par les autorités compétentes afin de pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes*** ~~un cas de procédure amiable présenté à l'autorité compétente d'un État contractant a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant~~. Le paragraphe ***1 de l'article*** 2 du modèle d'accord ***mentionne les informations qui sont requises à cette fin*** ~~stipule qu'à cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements spécifiés dans ce paragraphe ont été fournis~~***.*** ~~Le~~***Ce*** paragraphe ***devrait*** ~~doit donc~~ inclure une liste des renseignements demandés ***par les autorités compétentes*** ; ceux-ci correspondront généralement aux informations et documents qui étaient requis pour ~~engager la procédure amiable~~***commencer l'examen du cas***. ***Normalement, les instructions publiées par un État contractant devraient indiquer les informations nécessaires à l'examen d'une demande de procédure amiable. En pareil cas, il est présumé qu'en général, les autorités compétentes conviendront d'énumérer ou d'identifier par ailleurs les informations figurant dans ces directives comme étant les informations dont chacun des États contractants a besoin pour entreprendre un examen approfondi du cas.***

9. Le paragraphe 2 de l'article 2 décrit le processus à suivre pour déterminer la date précise à laquelle débute le délai de deux ans.

10. L'alinéa a) dispose que l'autorité compétente qui a reçu la demande initiale de procédure amiable doit, dans un délai de 60 jours à compter de la réception de cette demande, envoyer une notification à la personne qui a soumis le cas confirmant la réception de la demande, et envoyer une notification de la demande, accompagnée d'une copie de cette demande, à l'autre autorité compétente.

11. En vertu de l'alinéa b), une autorité compétente doit informer la personne qui a soumis le cas ainsi que l'autre autorité compétente qu'elle a reçu les informations nécessaires pour procéder à un examen approfondi du cas, ou demander à la personne qui a soumis le cas des informations complémentaires à cet effet, dans un délai de 90 jours suivant la réception de la demande initiale ou de notification de la demande, selon le cas.

12. Lorsqu'une autorité compétente, ou les deux, demandent des informations complémentaires, l'alinéa c) prévoit que l'autorité compétente qui a demandé ces informations complémentaires doit, dans un délai de 90 jours suivant la réception de ces informations complémentaires, informer la personne qui a soumis le cas et l'autre autorité compétente qu'elle a reçu toutes les informations demandées, ou que certaines des informations demandées sont toujours manquantes.

13. La date de début du délai de deux ans dépend de l'existence d'une demande d'informations complémentaires. Lorsqu'aucune des autorités compétentes n'a demandé d'information complémentaire, l'alinéa d) dispose que la date de début est la première des deux dates suivantes : i) la date à laquelle les deux autorités compétentes ont informé la personne qui a soumis le cas que toutes les informations nécessaires ont bien été reçues (c'est-à-dire la date à

laquelle la deuxième autorité compétente a adressé cette notification), et ii) la date qui suit de 90 jours la date à laquelle l'autorité compétente à laquelle la demande de procédure amiable a été adressée initialement a informé l'autre autorité compétente de cette demande.

14. Lorsque des informations complémentaires ont été demandées, l'alinéa e) dispose que, de manière générale, la date de début est la première des deux dates suivantes : i) la dernière des dates à laquelle l'autorité compétente qui a demandé des informations complémentaires a informé le contribuable ainsi que l'autre autorité compétente que ces informations ont été reçues ; et ii) la date qui suit de 90 jours la date à laquelle les deux autorités compétentes ont reçu l'ensemble des informations de la personne qui a soumis le cas. Si l'une des autorités compétentes informe le contribuable et l'autre autorité compétente que certaines des informations demandées sont toujours manquantes, cette notification doit être considérée comme une demande d'informations complémentaires.

15. Dans certaines circonstances, après la communication par un contribuable des informations initiales nécessaires à l'examen approfondi d'un cas, les autorités compétentes peuvent avoir besoin de demander des informations complémentaires au contribuable. En pareils cas, le fait pour une personne directement concernée par le cas (c'est-à-dire la personne ayant initialement déposé la demande de procédure amiable ou une personne dont la charge fiscale est directement affectée par le cas) de ne pas communiquer ces informations complémentaires en temps opportun peut retarder ou empêcher les autorités compétentes de résoudre le cas. Pour traiter ce cas de figure, l'article 7 du modèle d'accord dispose que le délai de deux ans est prolongé lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas communiqué en temps opportun les informations pertinentes complémentaires requises par l'une ou l'autre des autorités compétentes après le début de ce délai. Dans ce cas, le délai est alors prorogé d'une durée égale à celle séparant la date à laquelle ces informations étaient demandées et la date à laquelle elles ont finalement été communiquées.

Mandat

15.1 Bien que le modèle d'accord n'inclue pas expressément des dispositions relatives à l'adoption d'un « mandat » comme première étape du processus d'arbitrage, les autorités compétentes peuvent juger utile d'inclure de telles dispositions dans l'accord amiable visant la mise en œuvre du processus d'arbitrage. Ces dispositions pourraient être rédigées comme suit :

Mandat

1. Dans les 60 jours suivant la date où la demande d'arbitrage (ou une copie de cette demande) a été reçue par les deux autorités compétentes, celles-ci conviennent des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage et les communiquent par écrit à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Ce document constitue le « mandat » de l'affaire. Nonobstant les paragraphes suivants de cet accord, les autorités compétentes peuvent également inclure dans le mandat des règles procédurales qui s'ajoutent à celles incluses dans ces paragraphes, en diffèrent ou traitent de toute autre question jugée nécessaire.

2. Si le mandat n'a pas été communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans le délai prévu au paragraphe 1 ci-dessus, cette personne et chaque autorité compétente peuvent, dans les 30 jours qui suivent la fin de ce délai, communiquer entre elles par écrit la liste des questions que l'arbitrage doit résoudre. Toutes les listes ainsi communiquées durant cette période constituent le mandat provisoire. Dans les 30 jours qui suivent la nomination de tous les arbitres conformément aux paragraphes suivants de cet accord, le Président doit communiquer aux autorités compétentes et à la personne ayant

formulé la demande d'arbitrage une version révisée du mandat provisoire basée sur les listes en question. Durant les 30 jours qui suivent la réception de cette version révisée par les deux autorités compétentes, celles-ci ont la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si elles le font durant cette période, ce mandat différent devient le mandat de l'affaire. Si, durant cette période, les autorités compétentes ne s'entendent pas sur un mandat différent ou ne le communiquent pas par écrit, la version révisée du mandat provisoire préparée par les arbitres constitue le mandat de l'affaire.

15.2 Si de telles dispositions sont incluses dans l'accord, il faudrait prolonger la période durant laquelle, en vertu de l'article 3 du modèle d'accord amiable, chaque autorité compétente nomme un arbitre. Cette période pourrait, par exemple, être prolongée jusqu'à 90 jours, ce qui permettrait aux autorités compétentes de prendre en compte le mandat convenu lors du choix de leurs arbitres respectifs.

15.3~~9.~~ Le ~~paragraphe 3 du modèle d'accord fait référence à un~~ « mandat » ~~; il s'agit du~~***constituerait le*** document ~~où les autorités compétentes exposent~~***dans lequel*** les questions devant être résolues par les arbitres ***seraient exposées***. Il établi***rai***t le fondement juridictionnel des questions ~~dont doit décider~~ ***auxquelles*** la commission d'arbitrage ***devrait répondre***. Il devra***it*** être rédigé par les autorités compétentes qui, pour ce faire, pourraient souhaiter consulter la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si les autorités compétentes ne ~~parviennent~~ ***parvenaient*** pas à s'entendre sur le mandat dans le délai~~s~~ ***prévu au paragraphe 1 suggéré ci-dessus*** ~~spécifiés au paragraphe 3~~, il sera***it*** nécessaire de recourir à un mécanisme permettant de s'assurer que la procédure puisse suivre son cours. ~~Le paragraphe 4 prévoit un tel~~***Ce*** mécanisme ***est prévu au paragraphe 2 suggéré ci-dessus***.

15.4~~10.~~ Bien que le mandat ***serait***~~soit~~ généralement limité à une question spécifique, voire à un ensemble de questions, les autorités compétentes pourr***aient***~~ont~~ formuler ***celui-ci*** ~~le mandat~~, compte tenu de la nature du cas et des interactions entre les différentes questions, de façon à ce que l'ensemble du cas soit soumis à arbitrage (et non uniquement certaines questions spécifiques).

15.5~~11.~~ ***Comme il est prévu au paragraphe 1 suggéré ci-dessus,*** ~~L~~***l***es règles procédurales prévues par le modèle d'accord ~~devront être appliquées~~***s'appliqueraient*** à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement dans le mandat. Il ~~est~~***serait*** donc possible que les autorités compétentes, par l'intermédiaire de ce mandat, dérogent à l'une ou l'autre de ces règles ***(y compris, à titre d'exemple, les règles concernant la nomination et la rémunération de arbitres)*** ou prévoient des règles supplémentaires pour une affaire particulière.

~~**Procédure simplifiée**~~

~~12. La procédure normale prévue par le modèle d'accord permet d'examiner des questions de droit ou de fait ainsi que des questions mixtes de droit et de fait. En général, il est important que les arbitres puissent présenter le raisonnement supportant leur décision. Afin de s'assurer que la décision soit acceptée, il peut être important de présenter la méthode ayant permis d'y parvenir.~~

~~13. Dans certains cas cependant, les questions non résolues seront d'ordre principalement factuel ; la décision pourrait alors consister en un simple énoncé de la conclusion, par exemple le montant de l'ajustement du revenu et des déductions des parties liées respectives. Cette situation se présentera souvent lors d'affaires traitant des prix de transfert, où la question non résolue peut simplement être le calcul d'un prix ou d'un intervalle de prix de transfert correspondant au principe de pleine concurrence (il existe cependant d'autres affaires de prix de transfert qui posent des~~

~~problèmes factuels complexes) ; dans d'autres cas, un principe analogue peut s'appliquer, par exemple lorsqu'il s'agit de décider de l'existence d'un établissement stable. Dans d'autres cas, la décision peut consister en un simple énoncé des faits auxquels les autorités compétentes appliqueront ensuite les principes juridiques appropriés. Le paragraphe 5 du modèle d'accord présente une procédure simplifiée que les autorités compétentes peuvent choisir d'appliquer, notamment pour ces types d'affaires. Cette procédure, qui prévaudra dès lors sur les autres règles procédurales prévues dans le modèle d'accord, correspond à l'approche dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », approche selon laquelle chaque autorité compétente doit proposer à l'arbitre nommé d'un commun accord sa propre réponse aux questions inclues dans le mandat, l'arbitre se contentant alors de choisir une des solutions qui lui ont été soumises. Les autorités compétentes peuvent, comme c'est le cas pour la plupart des règles procédurales, amender ou compléter cette procédure simplifiée par l'intermédiaire du mandat applicable à une affaire particulière.~~

Sélection *et nomination* des arbitres

16~~14~~. ~~Le paragraphe 5~~***L'article*** 3 du modèle d'accord décrit la procédure de sélection des arbitres~~,~~ ~~à moins de dispositions différentes du mandat rédigé pour cette affaire particulière (par exemple, si la procédure simplifiée décrite au paragraphe précédent est utilisée ou bien encore en stipulant que chaque autorité compétente pourra nommer plusieurs arbitres)~~. En général, chacune des deux autorités compétentes ~~ne peut~~ nomme~~r~~ ~~qu'~~un ~~seul~~ arbitre. Ces nominations doivent être faites dans les ***60 jours suivant la réception de la demande d'arbitrage par les deux autorités compétentes*** ~~trois mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage (cette échéance est différente lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais impartis)~~. Les arbitres ainsi nommés choisissent un Président qui doit être nommé dans les ***60 jours*** ~~deux mois~~ suivant ***la date de*** la dernière des nominations initiales. Si les autorités compétentes ne nomment pas un arbitre dans les délais impartis, ou si les deux arbitres nommés n'ont pas eux-mêmes nommé un troisième arbitre dans les délais impartis, le paragraphe stipule que le ***responsable ayant le rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui ne possède pas la nationalité d'un des États contractants*** ~~Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE~~ en sera chargé. Les autorités compétentes peuvent, bien entendu, prévoir une autre méthode pour répondre à de telles situations exceptionnelles mais il semble important de disposer d'une autorité de nomination indépendante permettant de résoudre les situations d'impasse lors du processus de sélection des arbitres.

~~15. Il est inutile que l'accord précise des qualifications particulières qui seraient requises pour l'arbitre ; il est en effet dans l'intérêt des autorités compétentes que les arbitres choisis disposent des qualifications et compétences nécessaires comme il est dans l'intérêt des arbitres d'avoir à leur tête un Président qualifié. Il pourrait cependant être possible de dresser une liste de personnes qualifiées afin de faciliter ce processus de nomination ; cette fonction pourrait être remplie par le Comité des affaires fiscales. Il est important que le Président dispose d'une expérience des questions de procédure, de preuve et d'organisation logistique qui pourraient vraisemblablement se poser lors de procédures arbitrales, ainsi que d'une bonne connaissance des problèmes fiscaux. La nomination d'arbitres qui soient des représentants de chaque État contractant peut présenter un certain nombre d'avantages, ceux-ci ayant déjà connaissance de ce type de questions. Il devrait donc être possible de nommer à la commission des fonctionnaires qui n'ont pas été directement concernés par l'affaire. Une fois un arbitre nommé, il doit apparaître clairement que son rôle est de prendre une décision neutre et objective quant à ladite affaire et non plus de défendre le pays qui l'a nommé.~~

17. Le paragraphe 1 de l'article 3 énonce les critères auxquels chaque arbitre doit satisfaire. Les arbitres doivent posséder une expertise ou une expérience en matière de fiscalité internationale bien que, sauf si les autorités compétentes en conviennent autrement, chaque arbitre ne soit pas tenu d'avoir une expérience de juge ou d'arbitre. En outre, chaque arbitre doit, au moment où il accepte sa nomination, être impartial et indépendant des autorités compétentes, des administrations fiscales et des ministères des finances (ou des ministères ou départements équivalents à ceux-ci, indépendamment de leur nom) des États contractants ainsi que de toutes les personnes directement concernées par la demande et de leurs conseillers. Chaque membre doit également rester impartial et indépendant tout au long de la procédure et doit, pendant une durée raisonnable par la suite, éviter toute conduite pouvant entacher l'apparence d'impartialité et d'indépendance des arbitres pour cette procédure. Une telle conduite inclurait, par exemple, le fait d'accepter un emploi de l'une des personnes directement concernées par le cas peu après avoir rendu une décision d'arbitrage sur ce cas. Les autorités compétentes peuvent convenir de critères complémentaires applicables en matière d'impartialité et d'indépendance. Par exemple, elles peuvent exiger que toute personne pressentie pour être arbitre les informe de tout fait ou de toute circonstance susceptible de remettre en cause son impartialité ou son indépendance. Les autorités compétentes peuvent également souhaiter convenir de règles applicables aux situations dans lesquelles un arbitre serait dans l'incapacité de s'acquitter de ses fonctions en raison d'une maladie ou d'une incapacité, du non-respect des critères d'impartialité et d'indépendance, ou de toute autre raison.

~~16. Le paragraphe 9 du modèle d'accord prévoit que la nomination des arbitres peut être retardée lorsque les deux autorités compétentes conviennent que la principale raison pour laquelle un accord amiable n'a pu être conclu au cours de la période de deux ans est le manque de coopération d'une personne directement concernée par l'affaire. Dans ce cas, l'approche suivie par le modèle d'accord consiste à autoriser les autorités compétentes à retarder la nomination des arbitres d'une durée équivalente au retard avec lequel les informations pertinentes ont été soumises. Si ces renseignements n'ont pas encore été fournis au moment où la demande d'arbitrage est soumise, la période correspondant audit retard se poursuit jusqu'à ce que ces informations soient communiquées. Lorsque, toutefois, les autorités compétentes n'ont pas reçu les informations nécessaires pour résoudre un cas particulier, rien ne les empêche de le régler en se fondant sur les renseignements limités dont ils disposent, interdisant par ce fait tout recours à la procédure d'arbitrage. De plus, l'accord pourrait stipuler que si, au bout d'un délai supplémentaire (par exemple douze mois), le contribuable n'a toujours pas communiqué les informations nécessaires pour permettre aux autorités compétentes d'évaluer correctement la question, celle-ci n'aurait plus alors à être soumise à arbitrage.~~

~~Transmission de renseignements et confidentialité~~

~~17.~~ *[le paragraphe 17 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 33]*

~~Règles de procédure et de preuve~~

~~18.~~ *[le paragraphe 18 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 29]*

~~19. Le paragraphe 10 du modèle d'accord utilise cette approche. Ainsi, les décisions quant aux dates des réunions de la commission d'arbitrage et à la forme que ces réunions prendront seront prises par les arbitres à moins d'une disposition contraire de l'accord ou du mandat. En outre, même si les arbitres auront accès à l'ensemble des informations nécessaires, y compris celles de nature confidentielle, pour trancher les questions soumises à arbitrage, toute information dont~~

~~n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes ne saura être prise en compte par les arbitres à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement.~~

~~Participation du contribuable au processus supplémentaire de résolution des différends~~

~~20.~~ *[le paragraphe 20 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 28]*

~~Dispositions pratiques~~

~~21. Un certain nombre de dispositions pratiques devront être prises en relation avec le déroulement de la procédure d'arbitrage : lieu des réunions, langue utilisée lors des réunions et éventuellement services de traduction, rédaction du compte-rendu, détails pratiques tels que ceux relatifs à l'archivage, etc.~~

~~22. Pour ce qui est du lieu et de l'organisation logistique de ces réunions d'arbitrage, la solution la plus simple est de laisser en décider l'autorité compétente à laquelle le cas ayant conduit à l'arbitrage a d'abord été présenté. Cette autorité compétente doit également fournir le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. C'est l'approche préconisée au paragraphe 12 du modèle d'accord. L'autorité compétente utilisera sans doute à cette fin les locaux et le personnel dont elle dispose déjà. Les deux autorités compétentes sont toutefois autorisées à en convenir autrement (par exemple, en choisissant de profiter d'une autre réunion en un lieu différent à laquelle elles et les arbitres participeraient).~~

~~23. Le personnel administratif participant à la procédure d'arbitrage dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage quant à tout point ayant trait à cette procédure.~~

~~24. La langue utilisée lors de la procédure d'arbitrage et la mise à disposition ou non de services de traduction sont des questions devant normalement être abordées dans le mandat. Le cas peut toutefois se présenter où un besoin en termes de traduction ou de transcription se fasse ressentir après le début des travaux. Les autorités compétentes sont alors habilitées à s'entendre sur ce point. En l'absence d'un tel accord, les arbitres peuvent, à la demande d'une autorité compétente et en application du paragraphe 10 du modèle d'accord, décider de fournir une telle traduction ou une telle transcription, les coûts afférents à cette opération étant cependant supportés par la partie requérante (voir « Coûts » ci-dessous).~~

~~25. Les autres problèmes d'ordre pratique (par exemple, la notification et l'archivage des documents) devront être traités de la même manière. Ainsi, chaque question de ce type devra faire l'objet d'un accord entre les autorités compétentes (de préférence inclus dans le mandat) et, si tel n'est pas le cas, d'une décision des arbitres.~~

~~Coûts~~

~~26.~~ *[le paragraphe 26 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 35]*

~~27.~~ *[le paragraphe 27 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 36]*

18. Le paragraphe 4 de l'article 3 précise à quel moment un arbitre doit être considéré comme ayant été nommé, ce qui est pertinent pour d'autres dispositions qui font référence à la date de nomination d'un ou de plusieurs arbitres. La nomination est considérée comme effective une fois qu'une lettre confirmant cette nomination et signée par l'arbitre et par la personne ou les personnes habilitées à nommer cet arbitre conformément aux paragraphes 2 et 3 de l'article a été communiquée aux deux autorités compétentes.

La procédure d'arbitrage

19. L'article 4 énonce les règles qui s'appliquent à la procédure d'arbitrage sauf si, dans les 60 jours suivant la nomination du Président de la commission d'arbitrage, les autorités compétentes décident de suivre l'approche facultative décrite à l'article 5 pour le cas en question.

20. Comme l'indique le paragraphe 4 ci-dessus, la méthode d'arbitrage proposée dans le modèle d'accord suit l'approche de la « dernière meilleure offre ». Le paragraphe 1 de l'article explique que la première étape de cette procédure consiste, pour l'autorité compétente de chaque État contractant, à soumettre à chaque arbitre, dans les 60 jours suivant la nomination du Président (ou dans un délai différent convenu par les autorités compétentes avant la fin de ce délai de 60 jours), une proposition de résolution qui porte sur toutes les questions non résolues de ce cas, tenant compte de tous les accords précédemment conclus entre les autorités compétentes concernant ce cas. Pour chaque ajustement ou chaque question similaire soulevée par le cas, la proposition de résolution se limite à la mention de montants spécifiques exprimés en unités monétaires (de revenu, par exemple) ou à la mention du montant d'impôt maximal applicable conformément aux dispositions de la Convention. Dans certains cas, néanmoins, les questions non résolues peuvent inclure des questions portant sur le respect des conditions d'application d'une disposition de la Convention. Lorsque les questions non résolues dans un cas comportent une telle « question de seuil », par exemple la question de savoir si une personne physique est un résident d'un État contractant ou si une entreprise de l'un des États contractants possède un établissement stable dans l'autre État contractant, les autorités compétentes peuvent soumettre leurs propositions de réponse à la question de seuil (oui ou non). Dans le cas d'autres questions non résolues dont la résolution dépendrait du règlement de cette question de seuil, il est envisagé que les autorités compétentes soumettraient également des propositions de résolution alternatives de ces questions.

21. Ainsi que l'explique le paragraphe 2 de l'article, les propositions de résolution soumises par les autorités compétentes de chaque État contractant peuvent être appuyées par un exposé de position qui doit être communiqué dans le même délai.

22. Le paragraphe 3 indique que chaque autorité compétente peut également, dans les 120 jours suivant la nomination du Président, présenter un mémoire en réponse à la proposition de résolution et à l'exposé de position soumis par l'autre autorité compétente. Le mémoire en réponse et l'exposé de position portent uniquement sur les positions et arguments de l'autre autorité compétente, et ne doivent pas donner à une autorité compétente l'occasion de formuler des arguments supplémentaires en faveur de sa propre position.

23. Compte tenu de la nature de l'approche de la « meilleure dernière offre », une réunion en personne des arbitres n'est généralement pas nécessaire et les arbitres peuvent utiliser des dispositifs de télé et de vidéoconférence pour communiquer entre eux et avec les deux autorités compétentes. C'est ce que précise le paragraphe 4 qui ajoute que s'il est nécessaire d'organiser une réunion en personne impliquant des coûts supplémentaires, le Président prendra d'abord contact avec les autorités compétentes qui décideront de la date et du lieu de cette réunion.

24. Le paragraphe 5 dispose que la commission d'arbitrage choisit comme constituant sa décision l'une des propositions de résolution du cas soumises par les autorités compétentes. Dans un cas impliquant une ou plusieurs questions de seuil, la commission d'arbitrage se prononce sur les questions de seuil, puis adopte l'une des propositions de résolution alternatives soumises par les autorités compétentes. La décision est adoptée à la majorité simple des membres de la

commission d'arbitrage et ne doit pas être motivée ou expliquée. L'arbitrage devant être une méthode simplifiée de résolution des différends entre les autorités compétentes, la décision d'arbitrage doit être notifiée par écrit aux autorités compétentes et n'a pas valeur de précédent pour d'autres cas. Sauf si les autorités compétentes conviennent de règles différentes, la décision sera notifiée dans les 60 jours à compter de la réception par les arbitres du dernier mémoire en réponse ou, si aucun mémoire en réponse n'a été soumis, dans un délai de 150 jours suivant la nomination du Président de la commission d'arbitrage.

La procédure d'arbitrage facultative

25. L'article 5 énonce les règles applicables à la méthode de l'opinion indépendante que, en vertu du modèle d'accord, les autorités compétentes peuvent choisir d'utiliser concernant un cas donné. Cette décision doit être prise dans les 60 jours qui suivent la nomination du Président de la commission d'arbitrage.

26. Le paragraphe 1 de cet article indique que si les autorités compétentes ont pris cette décision, chacune d'elles doit communiquer à la commission d'arbitrage ainsi qu'à l'autre autorité compétente, dans les 120 jours qui suivent cette décision, toute information qu'elle juge nécessaire pour permettre à la commission de prendre sa décision. Il est envisagé que ces informations incluront une description des faits et des questions qui doivent être résolues, la position de l'autorité compétente concernant ces questions et les arguments qui sous-tendent cette position. À moins que les autorités compétentes conviennent de règles différentes, la commission d'arbitrage ne tient pas compte de toute information qui n'a pas été portée à la connaissance des deux autorités compétentes avant la réception de la demande d'arbitrage par les deux autorités compétentes.

27. Il est vraisemblable qu'une ou plusieurs réunions de la commission d'arbitrage et des deux autorités compétentes seront nécessaires pour examiner le cas. Selon le paragraphe 3, dans les 30 jours après que le Président de la commission d'arbitrage a informé les autorités compétentes qu'une telle réunion doit être tenue, les autorités compétentes décident du lieu et de la date de cette réunion.

~~28.~~ *[le paragraphe 28 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 37]*

28~~20~~. Le paragraphe ***2***~~11 du modèle d'accord~~ prévoit que la personne qui demande l'arbitrage est autorisée à ce titre à présenter par écrit ses arguments aux arbitres**,** directement ou par l'intermédiaire de ses représentants, ***au même titre qu'elle est autorisée à présenter ses arguments lors de la procédure amiable*** et, si ***tous*** les ***autorités compétentes et*** arbitres en conviennent, à faire une présentation orale lors d'une réunion de la commission d'arbitrage. ***La participation à la procédure d'arbitrage de la personne qui a soumis la demande d'arbitrage est donc conditionnée à la décision qui aura été prise par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable et au cours de la procédure d'arbitrage.***

~~29.~~ *[le paragraphe 29 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 38]*

29~~18~~***.*** La façon la plus simple de fixer les règles de procédure ~~et de preuve~~ devant régir le processus d'arbitrage ***fondé sur l'approche de « l'opinion indépendante »*** et n'ayant pas été ***prévues expressément entre les autorités compétentes*** ~~par l'accord ou le mandat~~ est de laisser les arbitres élaborer celles-ci au cas par cas. Ils seront alors libres de se référer aux procédures d'arbitrage existantes~~, telles que les règles de la Chambre Internationale de Commerce qui abordent un grand nombre de ces questions~~. Les règles procédurales devraient clairement préciser

que, ***sauf si les autorités compétentes conviennent de règles différentes*** ~~en général~~, les pièces factuelles sur lesquelles la commission d'arbitrage fondera sa décision seront celles établies lors de la procédure amiable ***(voir la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article)***. ~~Ce n'est que lors de situations spéciales que la commission pourrait être autorisée à enquêter au sujet des questions factuelles n'ayant pas été examinées lors des étapes initiales de la procédure.~~ Le paragraphe ~~10 du modèle d'accord~~ ***5 de l'article suit*** ~~utilise~~ cette approche. Ainsi, les décisions quant ~~aux dates des réunions de la commission d'arbitrage et~~ à la forme que les ***réunions d'arbitrage prendront*** ~~ces réunions prendront~~ seront prises par les arbitres ~~à moins d'une disposition contraire de l'accord ou du mandat~~ ***sauf si les autorités compétentes conviennent de règles différentes.***

~~30.~~ *[le paragraphe 30 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 40]*

30. Selon le paragraphe 4 de l'article, les arbitres se prononcent sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la Convention et, sous réserve de ces dispositions, à celles du droit interne des États contractants. À cet égard, la commission d'arbitrage n'examine l'application du droit interne que dans la mesure nécessaire pour déterminer si un État contractant a correctement appliqué les dispositions de la Convention.

~~31.~~ *[le paragraphe 31 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 41]*

~~32.~~ *[le paragraphe 32 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 42]*

~~**Principes juridiques applicables**~~

~~33~~***31. Comme l'indique le paragraphe 4, les autorités compétentes peuvent aussi, par accord amiable, identifier d'autres sources de droit que la commission d'arbitrage prendra en compte.*** ~~L'analyse des points~~***Les*** points sur lesquels les autorités compétentes ~~ont éprouvé~~ ***éprouvent*** des difficultés à s'entendre ~~montre qu'il s'agit généralement de~~ ***incluent souvent des*** questions relatives à l'interprétation des conventions ou à l'application du principe de pleine concurrence sous-tendant l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 7. ~~Comme le stipule le paragraphe 14 du modèle d'accord,~~ ***Aussi, les autorités compétentes peuvent souhaiter stipuler que*** les questions relatives à l'interprétation des conventions doivent faire l'objet d'une décision des arbitres à la lumière des principes d'interprétation des articles 31 à 33 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction ~~du Modèle de Convention fiscale~~. ~~De même,~~ ***Elles pourraient également stipuler que*** les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence doivent être résolues à la lumière des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. L'article 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* autorisant un large accès aux moyens complémentaires d'interprétation, les arbitres disposeront, en pratique, d'une grande discrétion pour accepter des sources pertinentes afin d'interpréter les dispositions des conventions. Il est également possible que les autorités compétentes conviennent que l'interprétation ou l'application d'une disposition d'une convention fiscale soit déterminée par un document particulier (par exemple un protocole d'entente ou un accord amiable conclu après l'entrée en vigueur d'une convention) mais ne s'entendent pas sur l'interprétation de celui-ci. Les autorités compétentes peuvent alors expressément faire référence à ce document ~~dans le mandat~~. *[les deux dernières phrases du nouveau paragraphe 31 viennent du paragraphe 35 actuel]*

~~34. Dans plusieurs cas, l'application des dispositions d'une convention fiscale est fonction de la loi nationale (par exemple, la définition de l'expression « bien immobilier » au paragraphe 2 de~~

~~l'article 6 dépend principalement du sens que lui attribue le droit interne). En règle générale, il semblerait inapproprié de demander aux arbitres de se prononcer sur des questions relevant essentiellement du droit interne. Ceci devra être pris en compte lors de détermination des questions à résoudre qui seront inclues dans le mandat. Dans certains cas, cependant, il est possible que des désaccords légitimes voient le jour sur des questions de droit interne ; les autorités compétentes peuvent alors choisir de laisser un arbitre expert en la matière se prononcer sur ces questions.~~

~~35.~~ *[le texte du paragraphe 35 actuel a été modifié et transféré à la fin du nouveau paragraphe 31]*

~~Décision d'arbitrage~~

~~36. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit que lorsque plusieurs arbitres ont été nommés, la décision d'arbitrage sera prise par ces arbitres à la majorité simple. Sauf disposition contraire du mandat, la décision est présentée par écrit, indiquant les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Il est important de présenter la méthode ayant permis de parvenir à la décision afin de s'assurer que celle-ci soit acceptée par toutes les parties concernées.~~

~~37. Conformément au paragraphe 16, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Cependant, à tout moment au cours de la période de deux mois à compter de la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, peut notifier par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Dans ce cas, un nouveau délai de deux mois sera accordé pour que les informations nécessaires soient envoyées au Président. Si ces informations ne sont pas reçues par le Président dans ces délais, il est prévu que la décision sera rendue au cours des six mois suivants sans tenir compte de ces informations (à moins que les deux autorités compétentes n'en décident autrement). Si, en revanche, les renseignements sont reçus par le Président dans ce délai de deux mois, ils seront pris en compte et la décision sera communiquée dans un délai de six mois à compter de la réception de ces renseignements.~~

~~38.~~ *[le paragraphe 38 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 43]*

~~Publication de la décision~~

~~39.~~ *[le paragraphe 39 actuel a été modifié et transféré à la fin du nouveau paragraphe 32]*

~~40~~***32. Selon le paragraphe 6 de l'article, à moins que les autorités compétentes conviennent de règles différentes, la décision de la commission d'arbitrage est communiquée par écrit aux autorités compétentes dans les 365 jours qui suivent la date de nomination du Président. Cette décision indique les sources de droit sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Généralement, elle inclut également une description des faits et circonstances pertinents du cas, un exposé clair des positions des deux autorités compétentes, ainsi qu'un résumé succinct de la procédure. La décision d'arbitrage est prise à la majorité simple des arbitres. Comme dans le cas de la méthode de la « dernière meilleure offre », la décision de la commission d'arbitrage n'a aucune valeur de précédent mais le p***aragraphe ~~6~~6~~15 du modèle d'accord prévoit donc~~ prévoit la possibilité de publier une décision. Ceci ne pourra toutefois être le cas que si les

autorités compétentes et la personne ayant formulé la demande d'arbitrage en conviennent. De plus, afin de préserver la confidentialité des renseignements communiqués aux autorités compétentes, ni les noms des différentes parties, ni aucun autre élément pouvant aider à les identifier, ne devront être inclus dans le document publié. Les décisions relatives à des cas particuliers prises dans le cadre d'une procédure amiable ne sont généralement pas rendues publiques~~. Cependant,~~ ***mais***, dans le cas de décisions d'arbitrage dont les raisons sont présentées, la publication des décisions donnerait au processus plus de transparence. De même, alors que la décision ne peut en aucun cas faire officiellement jurisprudence, le fait qu'elle appartienne au domaine public peut influencer le traitement d'autres cas, permettant ainsi d'éviter des différends ultérieurs et d'adopter une approche plus uniforme pour la même question. *[le trois dernières phrases du nouveau paragraphe 32 sont le paragraphe 39 actuel]*

~~**Application de la décision**~~

~~41~~. *[le paragraphe 41 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 47]*

~~42~~. *[le paragraphe 42 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 48]*

~~43.~~ *[le paragraphe 43 actuel a été modifié et renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 44]*

Transmission de renseignements et confidentialité

33~~17~~. Il est important que les arbitres puissent librement accéder aux informations nécessaires pour résoudre les questions soumises à la procédure d'arbitrage et, en contrepartie, soient sujets, à l'égard de ces renseignements, aux mêmes exigences strictes de confidentialité s'appliquant aux autorités compétentes elles-mêmes. L'approche proposée pour s'assurer de ce résultat, incluse dans ~~le paragraphe 8~~ ***l'article 6*** du modèle d'accord, est de faire des arbitres des représentants autorisés des autorités compétentes. Ceci ne sera toutefois le cas qu'aux fins de l'application des dispositions appropriées de la Convention (c'est-à-dire les articles 25 et 26) et des dispositions des lois nationales des États contractants, qui devraient normalement inclure les sanctions applicables en cas de violation de confidentialité. ~~La désignation de l'arbitre comme représentant autorisé de l'autorité compétente sera généralement confirmée dans la lettre de nomination, mais une méthode différente pourra être utilisée à cet effet si la législation nationale l'exige ou si l'arbitre n'est pas nommé par une autorité compétente.~~

Suspension dans le cas où des renseignements ne sont pas transmis dans les délais

34. Ainsi que l'indique le paragraphe 15 ci-dessus, l'article 7 du modèle d'accord stipule que le délai de deux ans mentionné au paragraphe 1 de l'article 2 peut être prolongé si les deux autorités compétentes conviennent qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas communiqué en temps voulu des informations pertinentes complémentaires demandées par l'une ou l'autre des autorités compétentes après le début du délai de deux ans. Dans ce cas, l'approche suivie par le modèle d'accord consiste à prolonger cette période de deux ans d'une durée égale à celle séparant la date à laquelle ces informations ont été demandées et la date à laquelle elles ont été communiquées. [*les deux phrases suivantes se trouvent actuellement à la fin du paragraphe 16 des Commentaires sur le modèle d'accord amiable.*] Lorsque, toutefois, les autorités compétentes n'ont pas reçu les informations nécessaires pour résoudre un cas particulier, rien ne les empêche de le régler en se fondant sur les renseignements limités dont elles disposent, interdisant par ce fait tout recours à la procédure d'arbitrage. De plus, l'accord pourrait stipuler que si, au bout d'un délai supplémentaire (par exemple douze mois), le contribuable n'a toujours pas communiqué les informations ***supplémentaires pertinentes demandées par l'une ou l'autre des***

autorités compétentes~~nécessaires pour permettre aux autorités compétentes d'évaluer correctement la question~~, la question n'aurait plus alors à être soumise à arbitrage.

Coûts

35~~26~~. Le processus d'arbitrage peut engendrer différents coûts ; leur prise en charge devra être définie en termes clairs. ~~Le paragraphe 13~~***L'article 8*** du modèle d'accord, qui traite de ce problème, se fonde sur le principe suivant : lorsqu'une autorité compétente ou une personne impliquée dans l'affaire est en mesure de contrôler le montant d'un coût particulier, elle est tenue de le supporter, les autres coûts étant répartis ~~également~~***à parts égales*** entre les deux autorités compétentes.

36~~27~~. Il semble donc logique de prévoir que chaque autorité compétente, de même que la personne ayant formulé une demande d'arbitrage, doive assumer les coûts de sa participation à la procédure d'arbitrage. Ceci inclut les coûts de représentation lors des réunions ainsi que ceux afférents à l'élaboration et à la présentation d'une position et d'arguments, que ce soit par écrit ou à l'oral. ***C'est ce que stipule l'alinéa a).***

37~~28~~. La rémunération des arbitres constituera sans doute l'un des principaux frais de la procédure d'arbitrage. ***Comme l'indique l'alinéa b), c***~~C~~haque autorité compétente supportera la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement (ou qui, si elle ne l'a pas fait, a été nommé par le ***responsable ayant le rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques*** ~~Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE~~), ainsi que les frais de déplacement, de communication et de secrétariat de celui-ci.

38~~29~~. ***L'alinéa c) précise néanmoins que*** ~~L~~***l***a rémunération et les frais de déplacement, de communication et de secrétariat ***du Président de la commission d'arbitrage***~~des autres arbitres~~ seront toutefois répartis ***à parts égales*** ~~également~~ entre les autorités compétentes. Celles-ci devront normalement accepter de supporter ces frais dès la nomination de ces arbitres, ce qui devrait généralement être confirmé dans la lettre de nomination. Les rémunérations devraient être d'un montant suffisant pour s'assurer que des experts qualifiés puissent être engagés. ~~Il serait notamment possible d'utiliser un système de rémunération similaire à celui présenté dans le Code de Conduite pour la mise en œuvre effective de la de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne.~~

39. Les autorités compétentes peuvent aussi s'entendre sur un barème de rémunération des arbitres. Elles sont libres de convenir de fixer ce barème en fonction des circonstances propres aux États contractants, de leurs relations spécifiques et du type d'arbitrage. À cet effet, les juridictions se sont inspirées d'une multitude de barèmes de frais, dont celui établi par le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements, ainsi que celui prévu dans le Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention de l'UE relative à l'arbitrage. L'accord peut également limiter les nombres de déplacement et de jours pour lesquels les arbitres sont indemnisés.

40~~30~~. Les coûts afférents ~~aux réunions~~ ***à toute réunion*** de la commission d'arbitrage, y compris les coûts afférents au personnel administratif nécessaire ***à la préparation*** et à la conduite de cette réunion ***et les coûts afférents à l'utilisation des infrastructures correspondantes,*** ~~de la procédure d'arbitrage doivent être~~ ***sont supportés*** par l'autorité compétente ***qui accueille cette réunion*** ~~à qui le cas ayant conduit à l'arbitrage a été initialement présenté, pour autant que l'autorité compétente soit chargée de l'organisation de ces réunions et de fournir le personnel administratif~~

~~nécessaire (voir le paragraphe 12 du modèle d'accord)~~. Dans la plupart des cas, l'autorité compétente utilisera les salles de réunion et le personnel dont elle dispose déjà et il semblerait alors inapproprié de chercher à ce qu'une partie de ces coûts soit supportée par l'autre autorité compétente. Les « coûts afférents aux réunions » ne comprennent évidemment pas les frais de déplacement et de logement encourus par les participants ; ceux-ci sont abordés ci-dessus.

41~~31~~. Les autres coûts (hors ceux afférents à la participation des contribuables au processus) doivent être répartis ***à parts égales***~~également~~ entre les deux autorités compétentes, pour autant qu'elles en aient convenu. Ceci inclurait, ***par exemple,*** les coûts relatifs aux services de traduction et de transcription que les deux autorités ont accepté de fournir. ***Ceci inclurait également les coûts d'une réunion de la commission d'arbitrage décidée par les deux autorités compétentes mais accueillie par aucune d'entre elles.*** En l'absence d'un ~~tel~~ accord ***entre les autorités compétentes***, la partie ayant ***exigé que certains coûts soient encourus***~~requis ces services~~ devra les supporter.

42~~32~~. Comme l'indique ***le début de l'article 8*** ~~paragraphe 13 du modèle d'accord~~, les autorités compétentes peuvent cependant ***déroger à ces règles et*** convenir d'une répartition différente des coûts ***concernant un cas ou une dépense spécifique***. ~~Un tel accord peut être inclus dans le mandat ; il est également possible d'en convenir ultérieurement (par exemple, en cas de dépenses imprévues).~~

Non-communication de la décision dans les délais requis

43~~38~~. Afin de couvrir les rares cas où les arbitres ne peuvent pas ou ne souhaitent pas soumettre une décision d'arbitrage, ~~le paragraphe 17~~***l'article 9*** prévoit que si la décision n'a pas été communiquée aux autorités compétentes ***dans les délais prévus au paragraphe 5 de l'article 4 ou au paragraphe 6 de l'article 5, ou dans tout autre délai convenu par les autorités compétentes,*** ces dernières peuvent convenir de ~~rallonger le délai durant lequel la décision d'arbitrage pourra être présentée ou, s'ils ne parviennent pas à un accord sur ce point, de~~ nommer de nouveaux arbitres pour traiter l'affaire. ***En pareil cas***~~cas de nomination de nouveaux arbitres, la procédure d'arbitrage reprendra au point où elle en était lorsque les premiers arbitres ont été nommés et se poursuivra avec les nouveaux arbitres~~, ***la date d'un tel accord entre les autorités compétentes est, aux fins de la procédure décrite aux articles 4 et 5, réputée être la date de la demande d'arbitrage***.

Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue

44~~43~~. ~~Le paragraphe 20~~ ***L'article 10*** du modèle d'accord traite ***en premier lieu*** du cas où les autorités compétentes peuvent régler les questions non résolues ayant conduit à l'arbitrage avant que la décision ne soit rendue. Le processus d'arbitrage étant un mécanisme exceptionnel visant à régler les questions ne pouvant être résolues par la procédure amiable habituelle, il convient de l'interrompre si les autorités compétentes sont en mesure d'apporter ***elles-mêmes***~~seules~~ une solution à ces questions. Les autorités compétentes peuvent convenir de cette résolution tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue. ***L'article 10 prévoit également que la procédure d'arbitrage et la procédure amiable se terminent automatiquement si, avant qu'une décision ait été rendue, la personne qui a soumis le cas retire sa demande d'arbitrage ou de procédure amiable.***

Décision finale

45. L'article 11 couvre le cas où un tribunal d'un des États contractants décide que la décision d'arbitrage ne peut être appliquée en raison d'une violation du paragraphe 5 de

l'article 25 ou pour toute autre raison. En pareil cas, la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu, sauf aux fins des dispositions du même accord portant sur la « Transmission de renseignements et la confidentialité » et les « Coûts ». Dans ces circonstances, le contribuable peut soumettre immédiatement une nouvelle demande d'arbitrage puisque le délai de deux ans correspondant aura expiré. Cependant, les autorités compétentes peuvent aussi indiquer qu'une telle demande n'est pas permise dans certains cas, par exemple lorsque les actes du contribuable constituaient le principal motif d'invalidation de la décision d'arbitrage.

46. L'article 11 n'a pas pour but de fournir des fondements autonomes pour invalider une décision d'arbitrage lorsque de tels fondements n'existent pas en vertu du droit interne des États contractants. Il a au contraire pour objectif d'assurer, lorsqu'un tribunal de l'un des États contractants invalide une décision d'arbitrage en application de telles règles existantes, que l'autre État contractant ne soit pas tenu de mettre en œuvre la décision. Cela peut se produire dans le cadre du droit interne de certains États, par exemple lorsqu'un vice de procédure (violation des obligations d'impartialité ou d'indépendance applicables aux arbitres) a eu des conséquences significatives sur le résultat de la procédure d'arbitrage. La décision d'arbitrage étant définitive, il n'est cependant pas envisagé qu'un tribunal renverse une décision d'arbitrage en raison de son désaccord avec le résultat de la procédure d'arbitrage.

Application de la décision

47~~41~~. Une fois que le processus d'arbitrage aura permis de convenir d'une solution qui lie des autorités compétentes pour les questions qu'elles n'ont pu résoudre, les autorités compétentes concluront un accord amiable qui tiendra compte de la décision, accord qui sera présenté aux personnes directement concernées par l'affaire. Afin d'éviter des retards supplémentaires, l'accord amiable qui tiendra compte de la décision devrait être complété et présenté au contribuable dans un délai de ~~six mois~~***180 jours*** à compter de la date où la décision a été communiquée. C'est ce que prévoit ~~le paragraphe 19~~***l'article 12*** du modèle d'accord.

48~~42~~. Le paragraphe 2 de l'article 25 stipule que les autorités compétentes ont l'obligation d'appliquer l'accord convenu quels que soient les délais prévus par leur droit interne. Le paragraphe 5 du même article prévoit également que la décision d'arbitrage lie les deux États contractants. Ne pas cotiser le contribuable conformément à l'accord ou ne pas mettre en œuvre la décision d'arbitrage par le biais d'un accord amiable équivaudrait donc à une imposition contraire à la Convention, autorisant de ce fait la personne dont l'imposition est concernée à demander réparation par voie de recours aux tribunaux nationaux ou en formulant une nouvelle demande en vertu du paragraphe 1 de l'article.

Article 29

219. Remplacer le titre des Commentaires sur l'article 29 existant par ce qui suit :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE ~~29~~*30*
CONCERNANT L'EXTENSION TERRITORIALE DE LA CONVENTION

220. Ajouter le titre et le nouveau paragraphe 3 suivant aux Commentaires sur l'article 29 (Extension territoriale) actuel:

Réserve sur l'article

3. Les États-Unis se réservent le droit de ne pas suivre l'article 30.

221. Ajouter les nouveaux Commentaires sur l'article 29 suivants :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 29 CONCERNANT LE DROIT AUX AVANTAGES

Remarques préliminaires

1. Comme l'explique la note de bas de page sur cet article, l'article 29 reflète l'intention des États contractants, énoncée dans le préambule de la Convention, d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, en particulier par le recours à des mécanismes de chalandage fiscal. Cette intention et le contenu de cet article sont conformes au standard minimum défini au titre du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, et dont il est fait mention au paragraphe 22 du Rapport final de 2015 sur l'Action 6 – Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales. Comme l'indique le rapport, la formulation de cet article dépendra de la façon dont les États contractants décident de mettre en œuvre le standard minimum. En fonction des circonstances qui leur sont propres, les États peuvent souhaiter adopter uniquement la règle générale anti-abus mentionnée au paragraphe 9 de l'article, opter plutôt pour la version détaillée des paragraphes 1 à 7 qui est décrite ci-après, qu'ils compléteraient par un mécanisme ciblant les mécanismes de sociétés-relais qui ne seraient pas couverts par les dispositions de la Convention, ou choisir d'inclure la règle générale anti-abus visée au paragraphe 9 associée à une variante des paragraphes 1 à 7 décrite ci-après.

2. Un État peut préférer la dernière approche mentionnée ci-dessus parce qu'elle conjugue la flexibilité d'une règle générale capable d'empêcher un grand nombre de transactions abusives avec la certitude d'une règle plus « automatique » qui empêche les transactions qui entraînent des risques avérés de chalandage fiscal et qui peuvent être facilement qualifiées par référence à certaines caractéristiques (comme la propriété étrangère d'une entité). La dernière approche donne lieu à la « version simplifiée » des paragraphes 1 à 7 reproduite ci-après, qui devrait être appliquée uniquement en lien avec la règle générale du paragraphe 9. Cette association ne doit en aucun cas être interprétée comme ayant pour effet de limiter la portée de la règle générale anti-abus du paragraphe 9 : il ne faudrait pas considérer qu'une transaction ou un dispositif échappe à l'application du paragraphe 9 pour la simple raison que les règles spécifiques anti-abus énoncées aux paragraphes 1 à 7, qui concernent uniquement certains cas de chalandage fiscal faciles à identifier grâce à leurs caractéristiques, ne sont pas applicables.

3. Un État peut toutefois préférer traiter les situations de chalandage fiscal sans recourir à la règle générale anti-abus du paragraphe 9, en recourant plutôt aux règles spécifiques énoncées aux paragraphes 1 à 7, associées à un mécanisme ciblant les mécanismes de sociétés-relais qui échapperaient à l'application de ces paragraphes. Ce peut être le cas d'un État dont le droit interne contient des règles anti-abus suffisamment détaillées pour traiter d'autres formes d'utilisation abusive des conventions. Les États qui optent pour cette approche devront s'assurer que la version des paragraphes 1 à 7 qu'ils font figurer dans leurs conventions bilatérales est suffisamment aboutie pour empêcher les principales formes de chalandage fiscal. C'est pourquoi les paragraphes ci-après présentent différentes versions des paragraphes 1 à 7, la version la plus aboutie mentionnée ci-dessus étant appelée la « version détaillée ». Les États qui ne souhaitent pas inclure le paragraphe 9 pour les raisons indiquées dans ce paragraphe devraient adopter la version détaillée, plutôt que la version « simplifiée », sous réserve d'y apporter les adaptations évoquées dans les Commentaires ci-après.

4. Cet article contient des dispositions qui empêchent diverses formes de chalandage fiscal consistant pour des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant à créer une entité résidente de cet État afin de réduire ou de supprimer l'imposition dans l'autre État contractant grâce aux avantages conférés par la convention fiscale conclue entre ces deux États. Permettre à des personnes qui n'ont pas droit de manière directe aux avantages des conventions (comme la réduction ou l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes, intérêts ou redevances) d'en bénéficier indirectement en recourant au chalandage fiscal revient à porter atteinte au caractère bilatéral et réciproque des conventions fiscales. Si, par exemple, un État sait que ses résidents peuvent bénéficier indirectement des avantages des conventions conclues par un autre État, il se peut qu'il n'ait guère d'intérêt à accorder des avantages réciproques aux résidents de cet autre État en concluant une convention fiscale avec cet État. Il se peut en effet que les avantages qui seraient obtenus indirectement dans une telle situation ne soient pas adéquats eu égard à la nature du système fiscal du premier État ; si par exemple cet État ne prélève pas d'impôt sur le revenu sur une catégorie de revenu donnée, il n'est pas opportun que les résidents de cet État bénéficient des dispositions d'une convention fiscale conclue entre deux autres États qui prévoient une réduction ou une exonération de l'imposition à la source pour cette catégorie de revenu et qui ont été élaborées en partant du principe que les deux États contractants imposeraient cette catégorie de revenu.

5. Les dispositions des paragraphes 1 à 7 visent à refuser l'octroi des avantages des conventions en présence de structures dont l'existence entraîne généralement l'octroi indirect des avantages d'une convention à des personnes qui n'y ont pas droit directement tout en admettant que, dans certains cas, des personnes qui ne sont pas résidentes d'un État contractant peuvent créer une entité dans cet État pour des motifs commerciaux légitimes. Bien que ces dispositions s'appliquent indépendamment du fait qu'une structure particulière ait, ou non, été créée à des fins de chalandage fiscal, l'article autorise l'autorité compétente d'un État contractant à accorder les avantages conférés par une convention, même lorsque les autres dispositions de l'article conduiraient à en refuser le bénéfice, dès lors que l'autorité compétente établit que la structure n'a pas parmi ses principaux objectifs d'obtenir l'octroi des avantages prévus par la Convention.

6. L'article limite la portée générale des autres dispositions de la Convention, notamment de celles de l'article 1 selon lequel la Convention s'applique aux personnes résidentes d'un État contractant. Le paragraphe 1 de l'article prévoit qu'un résident d'un État contractant n'a pas droit aux avantages conférés par la Convention sauf s'il s'agit d'une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 ou si les avantages sont accordés au titre des dispositions des paragraphes 3, 4, 5 ou 6. On trouve dans le paragraphe 2 la définition d'une « personne admissible » en référence à la nature ou aux caractéristiques de diverses catégories de personnes ; toute personne auquel ce paragraphe s'applique a droit à tous les avantages prévus par la Convention. Le paragraphe 3 prévoit qu'une personne a droit aux avantages conférés par la Convention au titre d'un élément de revenu, même s'il ne s'agit pas d'une « personne admissible » au sens du paragraphe 2, pour autant que cet élément de revenu émane, ou constitue un élément accessoire, de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence de cette personne (sous réserve de quelques exceptions). Au paragraphe 4 est énoncée une disposition relative aux « avantages dérivés » qui autorise certaines entités détenues par des résidents d'États tiers à bénéficier des avantages prévus par la Convention dès lors qu'ils auraient obtenu des avantages équivalents s'ils avaient investi directement. Le paragraphe 5 contient une disposition relative aux « sociétés de siège », selon laquelle une société qui ne peut prétendre au bénéfice des avantages conférés par la Convention en vertu du paragraphe 2 peut toutefois être fondée à bénéficier d'avantages au titre d'éléments de revenu spécifiques. Le paragraphe 6 contient des dispositions autorisant l'autorité compétente d'un État contractant à

accorder les avantages conférés par la Convention lorsque les autres dispositions de l'article auraient par ailleurs conduit à refuser de les octroyer. Le paragraphe 7 contient un certain nombre de définitions applicables aux fins du présent article.

Paragraphe 1 : disposition qui limite l'octroi des avantages prévus par la Convention à un résident d'un État contractant qui est une « personne admissible »

Versions simplifiée et détaillée

1. Sauf disposition contraire du présent article, un résident d'un État contractant ne peut bénéficier d'un avantage qui serait par ailleurs conféré par la Convention (autre qu'un avantage accordé au titre du paragraphe 3 de l'article 4, du paragraphe 2 de l'article 9, ou de l'article 25), à moins que ce résident soit une « personne admissible », telle que définie au paragraphe 2, à la date où l'avantage serait accordé.

Commentaires sur le paragraphe 1 dans les versions simplifiée et détaillée

7. Le paragraphe 1, dans les versions simplifiée et détaillée, prévoit qu'un résident d'un État contractant tel que défini à l'article 4 aura uniquement droit aux avantages accordés par ailleurs aux résidents d'un État contractant en vertu de la Convention s'il est une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 ou si ces avantages sont accordés par ailleurs au titre des paragraphes 3, 4, 5 ou 6. Les avantages accordés par ailleurs au titre de la Convention à un résident d'un État contractant tiennent compte de toutes les limitations des droits d'imposition des États contractants prévues aux articles 6 à 22, de la suppression de la double imposition prévue à l'article 23 et de la protection accordée aux résidents d'un État contractant en vertu de l'article 24. L'article ne restreint toutefois pas la possibilité de bénéficier des avantages conférés par la Convention prévus au paragraphe 3 de l'article 4, au paragraphe 2 de l'article 9 ou à l'article 25 ou au titre des quelques dispositions de la Convention n'exigeant pas qu'une personne soit résidente d'un État contractant pour pouvoir bénéficier des avantages de ces dispositions (notamment des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24, dans la mesure où elles s'appliquent aux ressortissants nationaux qui ne sont résidents d'aucun des États contractants). Bien que les dispositions du paragraphe 3 de l'article 7 présentent des similitudes avec celles du paragraphe 2 de l'article 9, le paragraphe 1 de l'article 29 limite les avantages accordés en application du paragraphe 3 de l'article 7 dans la mesure où la suppression de la double imposition prévue par l'article 7 dépend en grande partie des dispositions du paragraphe 2 de ce même article (voir les paragraphes 40 à 57 des commentaires sur l'article 7) et qu'il ne serait pas cohérent que les conditions d'octroi d'un allégement au titre du paragraphe 3 de l'article 7 soient plus généreuses que celles applicables en vertu du paragraphe 2 de ce même article.

8. Le paragraphe 1 n'a en aucune façon pour effet d'étendre le champ des avantages conférés par les autres dispositions de la Convention. Ainsi, un résident d'un État contractant qui est une « personne admissible » au sens du paragraphe 2 n'en doit pas moins satisfaire aux conditions imposées par les autres dispositions de la Convention pour obtenir ces avantages (il doit par exemple être le bénéficiaire effectif des dividendes pour pouvoir bénéficier des dispositions du paragraphe 2 de l'article 10) et ces avantages peuvent lui être refusés ou être limités en vertu de règles anti-abus applicables telles que celles énoncées aux paragraphes 8 et 9.

9. Le paragraphe 1 s'applique chaque fois que la Convention prévoit par ailleurs l'octroi d'un avantage à un résident d'un État contractant. Ainsi, il s'applique par exemple chaque fois que le revenu auquel s'applique l'article 6 est perçu par un résident d'un État contractant ;

chaque fois que les dividendes auxquels s'applique l'article 10 sont versés à un résident d'un État contractant ou encore chaque fois que des bénéfices auxquels s'applique l'article 7 sont réalisés. Le paragraphe prévoit que, pour avoir droit à l'avantage conféré par la disposition concernée de la Convention, le résident de l'État contactant doit, à la date considérée, être une « personne admissible » au sens du paragraphe 2. Dans certains cas, cependant, la définition d'une « personne admissible » impose qu'un résident d'un État contractant satisfasse à certaines conditions pendant une certaine durée pour pouvoir être considérée comme une « personne admissible » à une date considérée.

10. Dès lors que la définition de « bénéficiaire équivalent » utilisée aux fins du paragraphe 4 de la version détaillée concernant les avantages dérivés exclut les personnes qui, aux termes d'une autre convention, pourraient prétendre auprès de l'État de la source à un allégement moins favorable que celui pouvant être accordé en vertu de la Convention, cette définition induirait un effet de « tout ou rien » en conduisant à n'accorder aucun des avantages prévus par les conventions, même en présence d'un écart relativement limité entre les allégements possibles au titre des deux conventions. Dans ce cas, certains États considèrent qu'il convient de prévoir que l'État de la source puisse accorder un allégement similaire à celui qui serait accordé en vertu de l'autre convention. Ce résultat peut être obtenu au moyen des dispositions alternatives énoncées au paragraphe 147 ci-après concernant l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances, qui atténuent l'effet de « tout ou rien » lorsqu'un bénéficiaire équivalent potentiel est, aux termes d'une autre convention, fondé à bénéficier auprès de l'État de la source d'un aménagement de l'imposition moins favorable que celui prévu par la Convention. Plutôt que de refuser l'intégralité des avantages définis par la convention au titre du revenu considéré, ces dispositions prévoient l'octroi d'avantages limités qui correspondent, dans l'ensemble, à ceux qui auraient été obtenus aux termes de l'autre convention. Pour faire en sorte que le paragraphe 1 ne conduise pas à refuser l'octroi des avantages prévus par ces dispositions alternatives, ce qui serait contraire à l'objectif de ces dispositions, ces États devraient adopter une version différente du paragraphe 1 dont la formulation serait la suivante :

> ***Sauf disposition contraire du présent article et [renvoi aux paragraphes des Articles 10, 11 et 12 qui traitent de l'effet « tout ou rien »], un résident d'un État contractant ne peut bénéficier d'un avantage qui serait par ailleurs conféré par la Convention (autre qu'un avantage accordé au titre du paragraphe 3 de l'article 4, du paragraphe 2 de l'article 9 ou de l'article 25), à moins que ce résident soit une « personne admissible », telle que définie au paragraphe 2, à la date à laquelle l'avantage serait accordé.***

Paragraphe 2 : situations dans lesquelles un résident est une personne admissible

Versions simplifiée et détaillée

2. Un résident d'un État contractant est une personne admissible à la date où un avantage serait par ailleurs accordé en vertu de la Convention si, à cette date, le résident est :

Commentaires sur le préambule du paragraphe 2 dans les versions simplifiée et détaillée

11. Chacun des alinéas du paragraphe 2 dans les versions simplifiée et détaillée décrit une catégorie de résidents considérés comme des personnes admissibles à la date à laquelle est demandé l'octroi d'avantages conférés par une convention.

12. Il est entendu que les dispositions du paragraphe 2 seront auto-exécutoires. Contrairement aux dispositions du paragraphe 5 (version simplifiée) / 6 (version détaillée), dont il sera question ci-après, une décision ou approbation préalable de l'autorité compétente n'est

pas requise pour demander à bénéficier des avantages conférés en vertu du paragraphe 2. Il va de soi que les autorités fiscales peuvent, après examen, estimer que le contribuable a mal interprété le paragraphe et n'a pas droit aux avantages revendiqués.

Alinéa a) : personnes physiques

Versions simplifiée et détaillée

a) une personne physique ;

Commentaires sur l'alinéa a) du paragraphe 2 dans les versions simplifiée et détaillée

13. L'alinéa a), dans les versions simplifiée et détaillée, prévoit que toute personne physique résidente d'un État contractant est une personne admissible. Comme expliqué au paragraphe 61 ci-après, aux termes de certaines dispositions conventionnelles, un organisme de placement collectif doit être considéré comme une personne physique aux fins de l'application de la convention visée, auquel cas, l'organisme de placement collectif constituera une personne admissible en vertu de l'alinéa a).

Alinéa b) : États contractants, leurs subdivisions politiques et leurs organismes publics et agences

Versions simplifiée et détaillée

b) cet État contractant, une subdivision politique ou autorité locale de cet État, ou un organisme public ou une agence de cet État, cette subdivision politique ou cette autorité locale ;

Commentaires sur l'alinéa b) du paragraphe 2 dans les versions simplifiée et détaillée

14. L'alinéa b), dans les versions simplifiée et détaillée, prévoit que les États contractants et toute subdivision politique ou autorité locale de ceux-ci constituent des personnes admissibles. Ces termes s'appliquent à toute émanation d'un État, notamment à tout fonds distinct créé par un État qui ne constitue pas une personne distincte et n'est pas détenu par une telle personne. Aux termes de la dernière partie de l'alinéa, une personne morale distincte qui est un résident d'un État contractant et est un organisme public ou une agence d'un État contractant, ou une subdivision politique ou autorité locale de cet État sera également une personne admissible et aura dès lors droit à tous les avantages conférés par la Convention tant qu'elle conservera ces caractéristiques. Le terme d'« organisme public ou agence » désigne uniquement les entités créées par un État (ou une subdivision politique ou autorité locale de cet État) pour exercer exclusivement des fonctions de nature gouvernementale ; il ne s'applique pas, à titre d'exemple, à une société qui agit en qualité d'agent de l'État à des fins spécifiques mais qui n'a pas été créée par l'État pour exercer des fonctions de nature gouvernementale. La formulation de cet alinéa pourra être adaptée en fonction de la nature juridique des entités détenues par l'État, qui pourront notamment être des fonds souverains, ainsi qu'en fonction des différents points de vue des États sur l'application de l'article 4 à ces entités (voir les paragraphes 50 à 53 des Commentaires sur l'article 1 et les paragraphes 8.5 et 8.11 des Commentaires sur l'article 4).

Alinéa c) : sociétés et entités cotées en bourse

Version simplifiée

c) une société ou une entité, si la principale catégorie de ses actions fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus ;

Version détaillée

c) une société ou une entité si, pendant la durée de la période d'imposition incluant cette date, la principale catégorie de ses actions (et toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus et :

(i) la principale catégorie de ses actions fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ; ou

(ii) le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ;

Commentaires sur l'alinéa c) du paragraphe 2 dans la version simplifiée

15. L'alinéa c) de la version simplifiée tient compte du fait qu'en règle générale, les actions de sociétés cotées en bourse et de certaines entités sont détenues par un grand nombre d'actionnaires et que, dès lors, il est peu probable que ces sociétés ou entités aient été créées à des fins de chalandage fiscal. Les termes « actions », « principale catégorie d'actions » et « marché boursier reconnu » sont définis au paragraphe 7 ; comme il est indiqué dans la définition du terme « actions », cette expression recouvre les participations comparables détenues dans des entités, autres que des sociétés, auxquelles le paragraphe s'applique, et recouvre donc par exemple des parts d'une fiducie (trust) faisant l'objet de transactions sur le marché.

Commentaires sur l'alinéa c) du paragraphe 2 dans la version détaillée

16. L'alinéa c) tient compte du fait qu'en règle générale, les actions de sociétés cotées en bourse et de certaines entités sont détenues par un grand nombre d'actionnaires et que, dès lors, il est peu probable que ces sociétés ou entités aient été créées à des fins de chalandage fiscal.

17. L'alinéa c) prévoit qu'une société ou entité qui est un résident d'un État contractant est une personne admissible à la date à laquelle un avantage est accordé au titre de la Convention si, pendant la période d'imposition incluant cette date, la principale catégorie de ses actions, et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés, font régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus, sous réserve que la société ou l'entité satisfasse à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes : premièrement, la principale catégorie d'actions de la société ou de l'entité fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus situés dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ou, deuxièmement, le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité est situé dans son État de résidence. Ces conditions supplémentaires visent à tenir compte du fait que, bien qu'une société ou une entité cotée en bourse puisse techniquement être résidente d'un État donné, il se peut qu'elle n'ait pas de relation suffisante avec cet État pour justifier qu'elle bénéficie des avantages prévus par les conventions conclues par cet État. L'existence d'une relation suffisante peut être établie par le fait que les actions de la société ou de l'entité cotée en bourse font principalement l'objet de transactions sur des bourses reconnues situées dans l'État de résidence de la société ou de l'entité ; étant donné que, du fait de la mondialisation des marchés financiers, les actions des sociétés cotées en bourse qui sont résidentes de certains États font souvent l'objet de transactions sur des bourses étrangères,

un autre critère peut être appliqué : on peut également considérer que l'existence d'une relation suffisante peut être établie par le fait que la direction et le contrôle de la société ou de l'entité sont principalement assurés dans l'État dont elle est résidente.

18. Une société ou une entité dont la principale catégorie d'actions fait régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu n'obtiendra toutefois pas le statut de personne admissible en vertu de l'alinéa c) du paragraphe 2 si elle a une catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés qui ne font pas régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu.

19. Les expressions « marché boursier reconnu », « actions », « principale catégorie d'actions » et « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » sont définies au paragraphe 7. Comme indiqué dans ces définitions, le terme « actions »recouvre les participations comparables détenues dans des entités, autres que des sociétés, auxquelles l'alinéa s'applique, et recouvre donc par exemple des parts d'une fiducie (trust) faisant l'objet de transactions sur le marché .

20. La condition relative aux transactions régulières peut être satisfaite lorsque des actions cotées font l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus situés dans l'un ou l'autre des États. Il est possible de retenir le nombre de transactions cumulées réalisées sur ce ou ces marchés boursiers reconnus pour déterminer si le critère est rempli ; on pourrait dès lors estimer qu'une société ou une entité satisfait au critère si ses actions font régulièrement l'objet de transactions réalisées, en totalité ou en partie, sur un marché boursier reconnu situé dans l'autre État contractant.

21. Le sous-alinéa (i) prévoit une condition supplémentaire, à savoir que les actions de la société ou de l'entité doivent faire principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers situés dans l'État de résidence de la société ou de l'entité. En règle générale, la principale catégorie d'actions d'une société ou d'une entité fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus situés dans l'État de résidence de cette société ou entité si, au cours de la période d'imposition considérée, le nombre d'actions appartenant à la principale catégorie d'actions ayant fait l'objet de transactions sur ce ou ces marchés boursiers est supérieur au nombre d'actions de la principale catégorie d'actions ayant fait l'objet de transactions sur des marchés de valeurs mobilières établis dans tout autre État. Certains États considèrent toutefois que le fait que les actions d'une société ou d'une entité résidente d'un État contractant fassent principalement l'objet de transactions sur des marchés boursiers reconnus situés dans d'autres États (notamment dans un État qui appartient à l'Espace économique européen dont les règles relatives aux marchés boursiers et autres marchés de valeurs mobilières garantissent l'existence d'un marché unique des valeurs mobilières) constitue une protection suffisante contre l'utilisation de cette société ou entité à des fins de chalandage fiscal ; les États qui adoptent cette position peuvent modifier en conséquence le sous-alinéa (i) .

22. Le sous-alinéa (ii) prévoit un autre critère applicable à une société ou entité dont la principale catégorie d'actions fait régulièrement l'objet de transactions sur des marchés boursiers reconnus, mais non principalement sur des marchés boursiers reconnus situés dans l'État de résidence de la société ou entité. Cette dernière peut prétendre aux avantages conférés par la Convention si son « siège principal de direction et de contrôle » (tel que défini au paragraphe 7) est situé dans l'État dont elle est résidente.

23. Les conditions prévues à l'alinéa c) doivent être remplies durant toute la période d'imposition de la société ou entité. Cela ne signifie pas que les actions de la société ou de l'entité doivent faire l'objet de transactions sur les marchés boursiers concernés chaque jour de la période visée. Pour qu'il soit considéré que les actions font régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers durant toute la période d'imposition, il est nécessaire que la fraction des actions faisant l'objet d'échanges actifs représente plus qu'un très faible pourcentage des actions pendant un nombre suffisamment élevé de jours au cours de cette période. Il serait satisfait à ce critère si, par exemple, 10 pour cent du nombre moyen d'actions en circulation d'une société faisaient l'objet de transactions pendant 60 journées d'ouverture des marchés compris dans la période d'imposition de la société. L'expression « période d'imposition » utilisée aux alinéas c) et e) renvoie à la période au titre de laquelle une déclaration fiscale annuelle doit être produite dans l'État de résidence de la société ou entité. Si les États contractants ont défini dans leur droit national une notion qui correspond à celui de « période d'imposition », comme « année d'imposition », ils peuvent, s'ils le veulent, remplacer la référence à la période d'imposition par une référence à cette autre notion.

Alinéa d) (version détaillée) : filiales de sociétés et entités cotées en bourse

Version détaillée uniquement

d) une société, si :

(i) tout au long de la période d'imposition qui inclut cette date, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions de la société conférant des droits disproportionnés) sont détenus directement ou indirectement par au plus cinq sociétés ou entités fondées à bénéficier des avantages accordés en vertu de l'alinéa c) du présent paragraphe, à condition que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit un résident de l'État contractant duquel un avantage est reclamé en vertu de cette Convention ou soit un détenteur intermédiaire admissible ; et

(ii) en ce qui concerne les avantages prévus par la Convention autres que ceux énoncés dans les dispositions de l'article 10, moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition qui inclut cette date, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) qui sont déductibles durant cette période d'imposition aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État contractant de résidence de la société, à des personnes qui ne sont pas des résidents de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c)ou e) ;

Commentaires sur l'alinéa d) du paragraphe 2 dans la version détaillée

24. L'alinéa d) reprend le principe sous-jacent aux dispositions de l'alinéa c) (selon lequel il est peu probable que des sociétés ou entités cotées en bourse aient été créées à des fins de chalandage fiscal) et l'étend, sous réserve du respect de conditions supplémentaires, à certaines

sociétés dans lesquelles au plus cinq sociétés ou entités cotées en bourse détiennent une participation majoritaire.

25. Pour qu'une société résidente d'un État contractant ait droit à tous les avantages conférés par la Convention en vertu de l'alinéa d) à une date considérée, cette société doit remplir deux conditions pendant la période d'imposition qui inclut cette date.

26. Selon la première condition, énoncée dans le sous-alinéa (i), la société doit satisfaire à un critère de propriété. Ce critère prévoit qu' au plus cinq sociétés ou entités cotées en bourse telles que décrites à l'alinéa c) doivent détenir directement ou indirectement, à tout moment pendant cette période d'imposition, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société (et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés). Toutefois, si les sociétés ou entités cotées en bourse détiennent indirectement ce pourcentage des actions, chacune des sociétés ou entités intermédiaires doit être soit un résident de l'État contractant auquel le bénéfice de ces avantages est demandé, soit un « détenteur intermédiaire admissible ». Selon la définition du terme « détenteur intermédiaire admissible » énoncée au paragraphe 7, ce terme désigne également les résidents du même État contractant que la société qui demande à bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre de l'alinéa d).

27. Ainsi, à titre d'exemple, une société résidente d'un État contractant satisfait aux exigences du sous-alinéa (i) si elle est détenue à 100 pour cent par une société qui est un résident du même État et qui satisfait aux conditions énoncées dans l'alinéa c). En outre, lorsqu'une société mère cotée en bourse dans l'autre État contractant détient indirectement une société par l'intermédiaire d'une chaîne de filiales, chaque filiale de cette chaîne doit, en tant que détenteur intermédiaire, être un résident de l'État contractant auquel le bénéfice des avantages recherchés est demandé ou un détenteur intermédiaire admissible afin que la société ainsi détenue puisse satisfaire au critère de propriété prévu par le sous-alinéa (i).

28. L'expression « 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions », employée dans les alinéas d) et f) et dans d'autres parties des paragraphes 1 à 7, fait référence à une participation qui représente simultanément au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote dans la société ou entité considérée et au moins 50 pour cent de la valeur de toutes les actions de cette société ou entité. En conséquence, une participation qui satisferait à la condition relative aux droits de vote mais pas à celle relative à la valeur de actions (ou inversement) ne satisferait pas à ce critère.

29. Aux termes de la deuxième condition, prévue dans le sous-alinéa (ii), la société doit également satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition pour pouvoir bénéficier d'un avantage conféré par une convention (autre qu'un avantage au titre de dividendes accordé en vertu de l'article 10). Le critère de non-érosion de la base d'imposition est vérifié dès lors que :

- ***moins de 50 pour cent du revenu brut de la société (et au moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, s'il y en a un), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par la société dans son État de résidence ; et***
- ***moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé (s'il y en a un), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages***

conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par tout membre du groupe testé dans l'État de résidence de la société qui cherche à obtenir les avantages prévus par une convention.

30. Le terme « personne non éligible » utilisé au paragraphe précédent désigne toute personne autre qu'un résident de l'un ou l'autre État contractant pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e) du paragraphe 2. Les entités qui sont résidentes des États contractants et qui ont droit aux avantages de la présente Convention en vertu du présent alinéa ou de l'alinéa f) du paragraphe 2 sont donc des personnes non éligibles ; ceci garantit que ces entités ne sont pas utilisées dans des montages qui pourraient permettre aux investisseurs de pays tiers d'accumuler indirectement un montant important de paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition qui seraient effectués par une société cherchant à obtenir les avantage de la Convention en vertu de cet alinéa. Les termes « groupe testé » et « revenu brut », qui sont utilisés dans le sous-alinéa (ii), sont définis au paragraphe 7.

31. Aux fins de l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition, les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels sont exclus des paiements déductibles. Les distributions des fiducies (trusts), constituent des paiements déductibles dès lors qu'elles sont déductibles de la base d'imposition. Les déductions pour dépréciation et amortissement, qui ne constituent pas des paiements ni des montants à verser à des tiers, ne sont pas prises en compte comme des paiements déductibles. Par ailleurs, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe ne constituent pas des paiements déductibles. Enfin, les paiements d'intérêts ne sont pas des paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et sont donc pris en compte s'ils sont effectués en faveur d'une personne non éligible.

32. Les exemples ci-après illustrent l'application par un État contractant (désigné en l'occurrence le « premier État mentionné ») du critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii) du paragraphe d), en tenant compte des définitions des termes « groupe testé » et « revenu brut » figurant au paragraphe 7 :

- ***Exemple A : Les hypothèses retenues ici s'appliquent pendant toute la période considérée : R3 est une société détenue à 100 pour cent par une autre société, R2, à son tour détenue à 100 pour cent par R1, société cotée en bourse qui satisfait aux exigences de l'alinéa c). R3, R2 et R1 sont toutes trois résidentes de l'autre État contractant au sens de l'article 4, et appartiennent au même groupe d'intégration fiscale. Le critère de propriété du sous-alinéa (i) de l'alinéa d) est vérifié puisque R1, société qui satisfait aux conditions énoncées à l'alinéa c), détient indirectement au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de R3 (et au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions de R3 conférant des droits disproportionnés), et R2, le détenteur intermédiaire, est une société résidente de l'autre État contractant et est, à ce titre, un détenteur intermédiaire admissible.***

  Au cours de la période d'imposition qui inclut la date à laquelle l'avantage aurait été par ailleurs accordé par le premier État mentionné, R3 perçoit : premièrement, 200 sous forme de dividendes versés par une société résidant dans un État tiers qui sont exclus du revenu brut de R3 dans l'autre État contractant ; et, deuxièmement, 100 sous forme de produits d'intérêts provenant du premier État mentionné, au titre desquels R3 demande à bénéficier des avantages prévus par les dispositions de l'article 11 de la Convention.

R3 effectue un paiement qui entraîne une érosion de sa base d'imposition d'un montant de 49 en faveur d'une personne non éligible et verse à R2 un dividende de 51. R2 perçoit, outre 51 sous forme de dividendes versés par R3, des recettes brutes égales à 100 et provenant de personnes extérieures au groupe testé. R2 effectue un paiement qui entraîne une érosion de sa base d'imposition d'un montant de 51 en faveur d'une personne non éligible.

Dans cet exemple, le groupe testé, tel que défini au paragraphe 7, est composé de R3, R2 et R1, puisque ces trois sociétés appliquent un régime d'intégration fiscale. Pour pouvoir prétendre au bénéfice des avantages conférés par une convention au titre des intérêts provenant du premier État mentionné, R3 et le groupe testé doivent chacun satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii).

Le revenu brut de R3, au sens du paragraphe 7, est égal à 100 (les produits d'intérêts reçus depuis le premier État mentionné), dans la mesure où les dividendes d'un montant de 200 versés à R3 par une société résidente d'un État tiers sont exclus. En conséquence, pour la période d'imposition concernée par la demande formulée par R3 pour bénéficier des avantages conférés par une convention, les paiements effectués en faveur de personnes non éligibles qui entraînent une érosion de la base d'imposition représentent moins de 50 pour cent du revenu brut de R3. En effet, les paiements correspondant à cette définition effectués par R3 se sont élevés à 49, et R3 satisfait donc, pour sa part, au critère de non-érosion de la base d'imposition.

Le calcul du revenu brut du groupe testé, effectué en application du droit fiscal de l'autre État contractant, exclut les dividendes versés à R3 par une société résidente d'un État tiers, d'un montant de 200, ainsi que les transactions intra-groupe (c'est-à-dire, le dividende versé par R3 à R2, d'un montant de 51). Le revenu brut du groupe testé est donc égal à 200 (soit : 100 sous forme de produits d'intérêts provenant du premier État mentionné et 100 que R2 a reçus de personnes extérieures au groupe testé). Par conséquent, au cours de la période d'imposition considérée, le montant des paiements entraînant une érosion de la base d'imposition effectués par le groupe testé en faveur de personnes non éligibles doit être inférieur au montant de 100 pour satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii).

Dans cet exemple, R3 ne satisfait pas aux conditions prévues par l'alinéa d). En effet, si les paiements entraînant une érosion de la base d'imposition effectués par R3 en faveur de personnes non éligibles, qui s'élèvent à 49, respectent bien la limite fixée car ils n'atteignent pas 50 pour cent du revenu brut de R3, il n'en va pas de même au niveau du groupe testé, dont les paiements qui entraînent une érosion de la base d'imposition effectués en faveur de personnes non éligibles atteignent un montant de 100 (49 + 51), et dépassent donc la limite autorisée, qui supposait qu'ils soient inférieurs à 100.

– ***Exemple B : Les hypothèses sont identiques à celles de l'exemple A, hormis que R3 a perçu cette fois 100 sous forme de dividendes versés par une société résidente du premier État mentionné, et non plus sous forme de produits d'intérêts provenant de cet État, et n'a perçu aucun autre revenu brut durant la période d'imposition considérée. Dès lors que l'unique avantage conféré par une convention dont R3 cherche à se prévaloir est celui prévu par les dispositions de l'article 10 en ce qui concerne les dividendes, R3 n'est pas tenue d'appliquer le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii). En conséquence, R3 est une personne admissible susceptible de bénéficier de l'avantage au titre des dividendes au sens de l'alinéa d) puisqu'elle satisfait au critère de propriété énoncé au sous-alinéa (i).***

– ***Exemple C : Supposons que, pendant toute la période considérée, P2 (la société concernée) soit une société détenue à 100 pour cent par P1, société cotée en bourse qui satisfait aux conditions énoncées par l'alinéa c). P2 et P1 sont des résidents de l'autre État contractant.***

Durant l'exercice fiscal considéré, les seuls éléments de revenu de P2 sont des produits intérêts d'un montant de 100, provenant du premier État mentionné, au titre desquels P2 demande à bénéficier des avantages prévus par les dispositions de l'article 11 de la Convention. P2 effectue un paiement d'intérêts déductibles de 100 en faveur de P1, personne qui satisfait aux conditions prévues par l'alinéa c). P1 effectue à son tour, durant la même période d'imposition, un paiement déductible de 100 en faveur de ThirdCo, société résidente dans l'État Y. P2, par l'intermédiaire de P1, a indirectement effectué un paiement entraînant une érosion de la base d'imposition d'un montant de 100 en faveur d'une personne non éligible. Dans cet exemple, le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii) n'est pas satisfait, et P2 ne peut obtenir le statut de personne admissible.

33. Comme indiqué dans les commentaires sur l'article 1, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions permettant de refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention au revenu versé à des personnes liées (au sens du paragraphe 7) qui bénéficient de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » (voir les paragraphes 85 à 106 des commentaires sur l'article 1) et de refuser l'application de l'article 11 aux intérêts versés à des personnes liées qui bénéficient de dispositions relatives à une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1). Ces États peuvent vouloir modifier le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii) pour inclure dans la catégorie des « personnes non éligibles » les personnes qui, bien qu'elles soient résidentes de l'un des États contractants, bénéficient de tels régimes fiscaux spéciaux ou de déductions notionnelles relatives aux paiements déductibles qui leur sont versés ou dus. À cet effet, les modifications suivantes pourraient être apportées au sous-alinéa (ii) :

(ii) en ce qui concerne les avantages prévus par la Convention autres que ceux énoncés dans les dispositions de l'article 10, moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition qui inclut cette date est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) qui sont déductibles durant cette période d'imposition aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État contractant de résidence de la société ;

A) à des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c)ou e) ;

B) à des personnes qui sont des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial tel que défini au [référence au paragraphe de la Convention dans lequel figure la définition du terme « régime fiscal spécial »] concernant le paiement déductible ; ou

C) s'agissant d'un paiement d'intérêts, à des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa qui bénéficient des déductions

notionnelles décrites dans [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres].

34. L'exemple ci-dessous illustre la mise en application de la formulation alternative du critère de non-érosion de la base d'imposition décrit dans le paragraphe précédent :

– Exemple : Les hypothèses retenues sont identiques à celles énoncées ci-dessus dans l'exemple B du paragraphe 32, hormis concernant R3, qui perçoit pour seul élément de revenu le montant de 100 sous forme de redevances provenant de l'État auquel le bénéfice des avantages conférés par une convention est demandé en invoquant les dispositions de l'article 12. R3 effectue un paiement de redevance déductible de 100 en faveur de R1. Pendant toute la période considérée, R1 bénéficie d'un régime fiscal spécial (tel que défini dans la Convention) applicable aux redevances.

Le critère de propriété du sous-alinéa (i) de l'alinéa d) est vérifié puisque R1, société qui satisfait aux conditions énoncées à l'alinéa c), détient indirectement au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de R3, et que R2 est un détenteur intermédiaire admissible. Cependant, même si R1 est une personne qui satisfait aux conditions de l'alinéa c), le paiement de redevance déductible effectué par R1 en faveur de R3 entraîne une érosion de la base d'imposition puisque R1 est une personne non éligible. R1 est une personne liée à R3 et bénéficie d'un régime fiscal spécial applicable aux revenus de redevances. Dans cet exemple, le critère de non-érosion de la base d'imposition défini au sous-alinéa (ii) n'est pas vérifié par R3 qui a effectué un paiement entraînant une érosion de la base d'imposition d'un montant de 100 en faveur d'une personne qui bénéficie d'un régime fiscal spécial, or ce montant dépasse la limite admissible pour R3 concernant des paiements entraînant une érosion de la base d'imposition effectués en faveur de personnes non éligibles (cette limite étant franchie dès lors que le total de ces paiements n'est pas inférieur à 50).

35. Certains États peuvent toutefois considérer qu'il n'est pas nécessaire d'imposer le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii) dans le cas de sociétés qui sont détenues principalement par des sociétés ou entités cotées en bourse. Ces États peuvent donc choisir d'omettre l'alinéa d) et opter pour la version suivante de l'alinéa c), qui vise simultanément les sociétés ou entités cotées en bourse et les sociétés dans lesquelles au plus cinq sociétés ou entités cotées en bourse détiennent une participation majoritaire (les États qui suivent cette approche devraient également renuméroter les alinéas suivants du paragraphe 2 et remplacer les renvois à « l'alinéa c) » par des renvois au « sous-alinéa (i) de l'alinéa c) » dans le libellé des critères de « propriété / non-érosion de la base d'imposition », « des « avantages dérivés » et de la « société de siège » afin d'éviter le problème décrit au paragraphe 30 ci-dessus) :

c) une société ou une entité si, pendant la durée de la période d'imposition incluant cette date,

(i) la principale catégorie de ses actions (et toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus et :

A) la principale catégorie de ses actions fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ; ou

B) le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ; ou

(ii) au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la société ou de l'entité sont détenus directement ou indirectement par au plus cinq sociétés et entités fondées à bénéficier des avantages accordés en vertu du sous-alinéa (i) du présent alinéa, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit résident de l'État contractant duquel un avantage est réclamé en vertu de cette Convention ou est un détenteur intermédiaire admissible ;

Alinéa d) (version simplifiée) / e) (version détaillée) : organismes à but non lucratif et fonds de pension reconnus

Version simplifiée

d) une personne, autre qu'une personne physique, qui

(i) est [description approuvée des organisations à but non lucratif concernées de chaque État contractant] ;

(ii) est un fonds de pension reconnu ;

Version détaillée

e) une personne, autre qu'une personne physique, qui

(i) est [description approuvée des organisations à but non lucratif concernées de chaque État contractant] ;

(ii) est un fonds de pension reconnu qui répond à la définition de ce terme figurant au sous-alinéa (i) du paragraphe 1 de l'article 3, à condition que plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans cette personne soient détenus par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants ou que plus de [__ pour cent] des intérêts bénéficiaires dans cette personne soient détenus par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants ou de tout autre État pour lequel les conditions suivantes sont réunies :

A) les personnes physiques qui sont résidentes de cet autre État peuvent prétendre aux avantages d'une convention exhaustive visant à prévenir la double imposition entre cet autre État et l'État à qui les avantages de cette convention sont réclamés ; et

B) en ce que concerne les revenus visés aux articles 10 et 11 de la Convention, si la personne était un résident de cet autre État fondée à bénéficier de tous les avantages de cette autre convention, elle pourrait, en vertu de cette convention, bénéficier d'un taux d'imposition pour la catégorie particulière de revenus au titre desquels les avantages sont revendiqués en vertu de la Convention qui soit au moins aussi bas que le taux applicable en vertu de la Convention ;

(iii) est un fonds de pension reconnu qui répond à la définition de ce terme figurant au sous-alinéa (ii) du paragraphe 1 de l'article 3, à condition qu'il ait été constitué et qu'il soit géré exclusivement ou quasi exclusivement pour

placer des fonds au bénéfice d'entités ou de dispositifs visés au sous-alinéa qui précède.

Commentaires sur l'alinéa d) du paragraphe 2 dans la version simplifiée

36. L'alinéa d) de la version simplifiée inclut des dispositions qui permettent à certaines organisations à but non lucratif (dans la mesure où elles répondent aux critères de résidence d'un État contractant comme indiqué au paragraphe 8.11 des Commentaires sur l'article 4) et certains fonds de pension reconnus pourront prétendre au bénéfice des avantages prévus par la Convention.

37. Les entités de chaque État contractant visées au sous-alinéa (i) sont en règle générale des entités n'acquittant pas d'impôts dans leur État de résidence qui ont été constituées et dont l'activité est exercée uniquement dans le but de remplir certaines fonctions sociales (philanthropiques, scientifiques, artistiques, culturelles ou éducatives). La description de ces entités incluse dans le sous-alinéa (i) concernant chaque État contractant renvoie de manière générale aux dispositions de la législation nationale de cet État qui décrivent ces entités, ou aux critères retenus par cette législation pour les identifier. En fonction de la formulation utilisée, les États peuvent également souhaiter modifier le sous-alinéa (i) afin d'autoriser leurs autorités compétentes à modifier ou compléter en conséquence la description fournie.

38. Le sous-alinéa (ii) fait référence à toute entité ayant la qualité de « fonds de pension reconnu » conformément à la définition de ce terme donnée au paragraphe 1 de l'article 3.

Commentaires sur l'alinéa e) du paragraphe 2 dans la version détaillée

39. À l'alinéa e) de la version détaillée sont définies les règles selon lesquelles certaines organisations à but non lucratif (dans la mesure où elles répondent aux critères de résidence d'un État contractant comme indiqué au paragraphe 8.11 des Commentaires sur l'article 4) et certains fonds de pension reconnus pourront prétendre au bénéfice des avantages prévus par la Convention.

40. Les entités visées au sous-alinéa (i) peuvent automatiquement prétendre au bénéfice des avantages conférés par les conventions, quel que soit le lieu de résidence de leurs bénéficiaires ou de leurs membres. Ces entités sont généralement des entités qui n'acquittent pas d'impôts dans leur État de résidence qui ont été constituées et dont l'activité est exercée uniquement dans le but de remplir certaines fonctions sociales (philanthropiques, scientifiques, artistiques, culturelles ou éducatives). La description de ces entités incluse dans le sous-alinéa (i) concernant chaque État contractant renvoie de manière générale aux dispositions de la législation nationale de cet État qui décrivent ces entités, ou aux critères retenus par cette législation pour les identifier. En fonction de la formulation utilisée, les États peuvent également souhaiter modifier le sous-alinéa (i) afin d'autoriser leurs autorités compétentes à modifier ou compléter en conséquence la description fournie.

41. Selon le sous-alinéa (ii), un fonds de pension reconnu couvert par le sous-alinéa (i) de la définition de ce terme figurant au paragraphe 1 de l'article 3 (c'est-à-dire la partie de la définition visant les entités qui gèrent ou versent des prestations de retraite et des prestations accessoires ou auxiliaires à des personnes physiques) pourra prétendre au bénéfice des avantages conférés par les conventions si plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans cette personne sont détenus par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants ou si plus d'un certain pourcentage de ces intérêts bénéficiaires, à déterminer au

cours de négociations bilatérales, est détenu par ces résidents ou par des personnes physiques qui sont résidentes d'États tiers sous réserve que, dans ce dernier cas, deux conditions supplémentaires soient remplies : premièrement, ces personnes physiques ont droit aux avantages conférés par une convention fiscale exhaustive conclue entre cet État tiers et l'État de la source et, deuxièmement, cette convention prévoit une réduction identique ou supérieure des prélèvements à la source sur les intérêts et les dividendes générés par des fonds de pension de cet État tiers. Aux fins de cette disposition, l'expression « intérêts bénéficiaires dans cette personne » doit s'entendre des intérêts détenus par des personnes pouvant prétendre au bénéfice des pensions versées par ce fonds. Néanmoins, certains États considèrent que le risque de chalandage fiscal que posent certains fonds de pension reconnus ne justifie pas les coûts de discipline inhérents à l'obligation impartie aux fonds d'identifier la résidence, aux fins de la Convention, et le droit des personnes bénéficiaires des prestations de prétendre au bénéfice des avantages prévus par la Convention. Les États qui adoptent cette position peuvent modifier en conséquence les sous-alinéas (ii) et (iii) et peuvent, à titre d'exemple, remplacer simplement ces deux sous-alinéas par un sous-alinéa formulé comme suit : « est un fonds de pension reconnu » ce qui, tout comme la disposition retenue dans la version simplifiée, aura pour effet de conférer automatiquement la qualité de « personne admissible » à tout fonds de pension reconnu répondant à la définition énoncée au paragraphe 1 de l'article 3.

42. Le sous-alinéa (iii) s'applique aux « fonds de fonds » couverts par le sous-alinéa (ii) de la définition du terme « fonds de pension reconnu » incluse au paragraphe 1 de l'article 3. Il s'agit de fonds qui ne versent pas directement des prestations de retraite à des personnes physiques , mais qui ont été constitués et dont l'activité est exercée dans le but de placer des fonds de fonds de pension reconnus couverts par le sous-alinéa (i) de la définition de ce terme . Le sous alinéa (iii) ne s'applique cependant que si la quasi-totalité des revenus d'un tel « fonds de fonds » provient de placements effectués au bénéfice de fonds de pension reconnus ayant droit aux avantages visés au sous-alinéa (ii).

Alinéa e) (version simplifiée) / f) (version détaillée) : propriété / non-érosion de la base d'imposition

Version simplifiée

e) une personne, autre qu'une personne physique si, à cette date et pendant au moins la moitié des jours compris dans une période de douze mois qui inclut cette date, des personnes qui sont résidentes de cet État contractant et qui sont fondées à bénéficier des avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a) à d) détiennent, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent des actions de cette personne ;

Version détaillée

f) une personne, autre qu'une personne physique, si

(i) à cette date et pendant au moins la moitié des jours compris dans la période de douze mois incluant cette date, des personnes qui sont résidentes de cet État contractant et ont droit aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e) détiennent, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) des actions de cette personne, sous réserve que, dans le

cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit un détenteur intermédiaire admissible , et

(ii) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition incluant cette date, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles, aux fins des impôts visés par la Convention, dans l'État de résidence de la personne (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) à des personnes qui ne sont pas des résidents de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e) du présent paragraphe ;

Commentaires sur l'alinéa e) du paragraphe 2 dans la version simplifiée

43. L'alinéa e) de la version simplifiée prévoit une autre méthode pour déterminer s'il y a lieu d'ouvrir droit aux avantages conférés par la Convention et cette méthode s'applique à toute forme d'entité juridique résidente d'un État contractant. En vertu de cet alinéa, toute entité qui est un résident d'un État contractant peut bénéficier d'un avantage conféré par une convention si, à la date à laquelle cet avantage lui serait en principe accordé et pendant au moins la moitié des jours compris dans une période de douze mois incluant cette date, au moins 50 pour cent des actions de cette entité sont détenues, directement ou indirectement, par des personnes qui sont des résidents de cet État contractant et qui sont elles-mêmes fondées à bénéficier des avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas précédents du paragraphe 2 (à savoir, les alinéas a), b, c) ou d) de la version simplifiée).

44. Comme il est indiqué dans la définition du terme « actions » figurant au paragraphe 7, cette expression recouvre les participations comparables détenues dans des entités, autres que des sociétés, auxquelles l'alinéa s'applique, et recouvre donc par exemple des parts d'une fiducie (trust).

45. À la différence de la disposition correspondante énoncée dans le sous-alinéa f) de la version détaillée, la disposition figurant dans l'alinéa e) de la version simplifiée n'entraîne pas d'obligation pour l'entité de satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition. De même, dans le cas d'une détention indirecte, elle n'impose aucune condition relative aux détenteurs intermédiaires.

Commentaires sur l'alinéa f) du paragraphe 2 dans la version détaillée

46. L'alinéa f) de la version détaillée prévoit une autre méthode pour déterminer s'il y a lieu d'ouvrir droit aux avantages prévus par la Convention et cette méthode s'applique à toute forme d'entité juridique résidente d'un État contractant. La condition prévue à l'alinéa f), appelée les critères « propriété / non-érosion de la base d'imposition », recouvre en fait deux conditions qui toutes deux doivent être satisfaites pour que le résident ait droit aux avantages conférés par la Convention au titre de l'alinéa f).

47. En vertu du sous-alinéa (i), qui a trait au critère de la propriété, 50 pour cent au moins du total des droits de vote et de la valeur des actions en circulation (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la personne doivent être détenus, directement ou indirectement, à la date à laquelle les avantages conférés par une convention seraient en principe accordés et pendant au

moins la moitié des jours compris dans une période de douze mois incluant cette date, par des personnes qui sont résidentes de l'État contractant dont cette personne est résidente et qui ont-elles-mêmes droit aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e). En cas de détention indirecte, chacun des détenteurs intermédiaires doit toutefois être un détenteur intermédiaire admissible. Le terme « détenteur intermédiaire admissible » est défini au paragraphe 7 ; selon cette définition, ce terme désigne également les résidents du même État contractant que la société qui demande à bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre de l'alinéa f).

48. L'alinéa f) visera généralement des sociétés privées, mais il pourra également s'appliquer à une entité telle qu'une fiducie (trust) résidente d'un État contractant qui satisfait par ailleurs aux conditions prévues dans cet alinéa. Conformément à la définition du terme « actions » énoncée au paragraphe 7, ce terme renvoie, dans le cas d'entités qui ne sont pas des sociétés, à des titres de participation qui sont comparables à des actions ; tel sera généralement le cas d'un intérêt bénéficiaire détenu dans une fiducie. Aux fins du sous-alinéa (i), l'intérêt bénéficiaire détenu dans une fiducie sera réputé être détenu par ses bénéficiaires en proportion de l'intérêt actuariel de chaque bénéficiaire dans la fiducie. L'intérêt d'un bénéficiaire qui a droit à la partie restante d'une fiducie sera égal à 100 pour cent déduction faite des parts cumulées en pourcentage détenues par les bénéficiaires du revenu. L'intérêt d'un bénéficiaire dans une fiducie ne sera pas considéré comme détenu par une personne ayant droit aux avantages résultant des dispositions des alinéas a), b), c) ou e) s'il n'est pas possible de déterminer son intérêt actuariel. En conséquence, s'il n'est pas possible de déterminer l'intérêt actuariel des bénéficiaires d'une fiducie, le critère de propriété prévu au sous-alinéa (i) ne peut être satisfait, sauf si tous les bénéficiaires possibles sont des personnes qui ont droit aux avantages conférés en vertu des alinéas a), b), c) ou e).

49. Le critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii) est pour l'essentiel analogue au critère du même nom défini au sous-alinéa (ii) de l'alinéa d) à la différence près que, dans le cas présent, il s'applique également aux personnes qui cherchent à se prévaloir d'avantages conférés par une convention au titre de l'article 10. Ce critère est vérifié dès lors que :

- *moins de 50 pour cent du revenu brut de la société (et, le cas échéant, moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par la société dans son État de résidence ; et*
- *moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé (le cas échéant), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par tout membre du groupe testé dans l'État de résidence de la société qui cherche à obtenir les avantages précités.*

50. Le terme « personne non éligible » utilisé au paragraphe précédent désigne toute personne autre qu'un résident de l'un ou l'autre État contractant pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e) du paragraphe 2. Les termes « groupe testé » et « revenu brut », qui sont utilisés dans le sous-alinéa (ii), sont définis au paragraphe 7.

51. Le critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii), à la différence de celui défini par l'alinéa d), s'applique aux personnes qui cherchent à se prévaloir d'avantages conférés par une convention au titre de l'article 10. Aux fins de l'application du sous-alinéa (ii), ces personnes doivent inclure dans leur revenu brut tous les dividendes perçus, y compris ceux qui sont effectivement exonérés d'impôt dans leur État de résidence. Cette disposition figure à l'alinéa (i) de la définition du terme « revenu brut » énoncée au paragraphe 7.

52. Tout comme dans le cas du critère de non-érosion de la base d'imposition défini à l'alinéa d), aux fins de l'application du critère visé au sous-alinéa (ii), les paiements déductibles (c'est-à-dire qui ont pour effet d'éroder la base d'imposition) ne comprennent pas les montants de pleine concurrence versés ou dus dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels. Dans la mesure où ils sont déductibles de l'assiette imposable en vertu de la législation fiscale en vigueur dans l'État de résidence de la personne, les distributions des fiducies (trusts) constituent des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition. Les déductions pour dépréciation et amortissement, qui ne constituent pas des paiements ou des montants dus à d'autres personnes, ne sont pas pris en compte aux fins du sous-alinéa (ii). Par ailleurs, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe ne constituent pas des paiements déductibles. Enfin, les paiements d'intérêts, qui ne sont pas des montants de pleine concurrence versés ou dus dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels, sont pris en compte s'ils sont effectués en faveur d'une personne non éligible.

53. Comme expliqué plus haut au paragraphe 33, applicable au critère de non-érosion de la base d'imposition figurant à l'alinéa d), les États qui souhaitent refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention à un revenu versé à des personnes liées bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » et refuser l'application de l'article 11 aux intérêts versés à des personnes liées qui bénéficient de dispositions du droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres, peuvent également vouloir modifier le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu au sous-alinéa (ii) pour inclure dans la catégorie des « personnes non éligibles » les personnes qui, bien qu'elles soient résidentes de l'un des États contractants, bénéficient de régimes fiscaux spéciaux ou de déductions notionnelles au titre de paiements déductibles qui leurs sont versés ou dus. À cet effet, les modifications suivantes pourraient être apportées au sous-alinéa (ii) :

> *(ii) moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition qui inclut cette date, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) qui sont déductibles durant cette période d'imposition aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État contractant de résidence de la société*
>
> *A) à des personnes qui ne sont pas des résidents de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e) ;*
>
> *B) à des personnes qui sont des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial tel que défini au [référence au paragraphe de la Convention dans*

lequel figure la définition du terme « régime fiscal spécial »] de la présente Convention concernant le paiement déductible ; ou

C) s'agissant d'un paiement d'intérêts, à des personnes qui sont des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa et qui bénéficient des déductions notionnelles décrites dans [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres] ;

***54.** Les exemples ci-après illustrent l'application par un État contractant (désigné en l'occurrence le « premier État mentionné ») du critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii) du paragraphe f), en tenant compte des définitions des termes « groupe testé » et « revenu brut » figurant au paragraphe 7 :*

– *Exemple A : Les hypothèses retenues ici s'appliquent pendant toute la période considérée : R2 (l'entité qui souhaite bénéficier des avantages conférés par une convention au titre de l'alinéa f)) est une filiale détenue à 100 pour cent par R1, à son tour détenue à 100 pour cent par Z, une personne physique. R2, R1 et Z sont toutes trois des résidents de l'autre État contractant au sens de l'article 4. R2 et R1 appartiennent au même groupe d'intégration fiscale. Le critère de propriété du sous-alinéa (i) de l'alinéa f) est vérifié puisque Z, personne admissible au sens de l'alinéa a), détient indirectement au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de R2, et que R1 est un détenteur intermédiaire admissible.*

  Au cours de la période d'imposition considérée, R2 perçoit deux versements : 50 sous forme de dividendes exonérés d'impôt versés par une société résidente d'un État tiers et 50 sous forme d'intérêts générés dans le premier État mentionné. R2 effectue un paiement d'intérêts déductibles d'un montant de 24 en faveur d'une personne non éligible et verse un dividende d'un montant de 51 à R1. Outre ces dividendes reçus de R2 pour un montant de 51, R1 perçoit un revenu supplémentaire de 100 versé par des personnes extérieures au groupe testé. R1 effectue un paiement d'intérêts déductibles d'un montant de 51 en faveur d'une personne non éligible. R2 cherche à bénéficier des avantages prévus par les dispositions de l'article 11 de la Convention, mais n'invoque pas l'article 10.

  Le critère de non-érosion de la base d'imposition est appliqué ici au groupe testé constitué par R1 et R2. Le revenu brut du groupe testé est égal à 150 (50 sous forme de d'intérêts générés dans le premier État mentionné, plus 100 sous forme de revenu supplémentaire versé par des personnes extérieures au groupe testé). R2 a effectué un paiement ayant pour effet d'éroder la base d'imposition d'un montant de 24 et R1 en a effectué un autre d'un montant de 51 en faveur de personnes non éligibles. Les paiements ayant entraîné une érosion de la base d'imposition du groupe testé s'élèvent à 75 (24 + 51), ce qui n'est pas inférieur à la limite admissible, égale à 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, qui atteint 150. En conséquence, le critère de non-érosion de la base d'imposition n'est pas satisfait et R2 n'est pas une personne admissible en application de l'alinéa f).

– *Exemple B : Les hypothèses sont identiques à celles de l'exemple A, hormis que R2 cherche cette fois à obtenir la qualité de personne admissible non pas au regard du revenu de 50 perçu sous forme d'intérêts générés dans le premier État mentionné mais au regard du montant de 50 perçu sous forme de dividendes versés par une société résidente de ce même État. Aux fins de la demande que R2 formule, son revenu brut est donc égal à 100 (50 sous forme de dividendes versés par une société résidente d'un État*

tiers et 50 sous forme de dividendes versés par une société résidente du premier État mentionné). Le revenu brut du groupe testé s'élève à 200 (soit le revenu brut de R2, égal à 100, auquel s'ajoute le revenu de R1, versé par des personnes extérieures au groupe testé et égal à 100). R2 a effectué un paiement ayant pour effet d'éroder la base d'imposition d'un montant de 24 et R1 en a effectué un autre d'un montant de 51. Pour ce qui concerne R2, le paiement entraînant une érosion de la base d'imposition, d'un montant de 24, reste inférieur à la limite de 50 pour cent du revenu brut de cette entité, égal à 100. En outre, les paiements ayant entraîné une érosion de la base d'imposition du groupe testé s'élèvent à 75 (24 + 51), ce qui est inférieur à la limite admissible, égale à 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, qui atteint 200. En conséquence, dans cet exemple, le critère de non-érosion de la base d'imposition du sous-alinéa (ii) est satisfait, et R2 est, au sens de l'alinéa f), une personne admissible fondée à bénéficier d'une réduction du taux d'imposition appliqué aux dividendes versés par la société résidente du premier État mentionné.

Alinéa g) : organismes de placement collectif

Version détaillée uniquement

g) [disposition éventuelle sur les organismes de placement collectif][1]

Commentaires sur l'alinéa g) du paragraphe 2 dans la version détaillée

55. Comme indiqué dans la note de bas de page relative à l'alinéa g), la réponse à la question de savoir s'il convient de prévoir d'intégrer dans le paragraphe 2 une règle spécifique concernant les organismes de placement collectif (OPC) et, dans cette hypothèse, de quelle manière il convient de formuler cette règle, dépendra de la manière dont la Convention s'applique aux organismes de placement collectif ainsi que du traitement et de l'utilisation de ces organismes dans chacun des États contractants.[2] Bien qu'aucune règle de ce genre ne soit nécessaire à l'égard d'une entité qui constituerait par ailleurs une « personne admissible » en vertu des autres dispositions du paragraphe 2, l'adoption d'une règle spécifique sera souvent nécessaire étant donné qu'un OPC peut ne pas avoir droit aux avantages de la Convention en vertu soit des autres dispositions du paragraphe 2, soit des paragraphes 3, 4 ou 5 du fait que, dans de nombreux cas,

- ***les intérêts dans l'OPC ne font pas l'objet de transactions en bourse (même si leur capital est largement diffusé) ;***
- ***ces intérêts sont détenus par des résidents d'États tiers ;***
- ***les distributions effectuées par l'OPC sont des paiements déductibles ;***
- ***l'OPC est utilisé à des fins d'investissement plutôt que pour l'« exercice actif d'une activité d'entreprise » au sens du paragraphe 3 ;***

---

1 Cet alinéa sera rédigé (ou omis) en fonction de la manière dont les organismes de placement collectif sont traités dans la Convention et sont utilisés et traités par chacun des États contractants : voir les Commentaires sur l'alinéa et sur les paragraphes 22 à 48 des Commentaires sur l'article 1.

2 Voir aussi les paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 et le rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » qui traitent du droit aux avantages conventionnels des sociétés de placement immobilier. En ce qui concerne l'application de la définition de « résident d'un État contractant » aux sociétés de placement immobilier, voir les paragraphes 8 et 9 du rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier ».

– *l'OPC ne satisfait pas au critère de propriété prévu par le paragraphe 4 ; et*

– *l'OPC n'a pas la qualité de qualité de société de siège au sens du paragraphe 5.*

56. Les divers facteurs devant être pris en considération pour déterminer si les OPC sont admis au bénéfice des avantages conférés par la Convention sont analysés dans les paragraphes 22 à 48 des Commentaires sur l'article 1, et ces paragraphes sont dès lors pertinents lorsqu'il s'agit de déterminer s'il y a lieu d'insérer une disposition sur ces organismes dans le paragraphe 2 et, le cas échéant, comment celle-ci doit être rédigée. Ces paragraphes comportent diverses dispositions susceptibles d'être utilisées pour traiter convenablement les organismes de placement collectif se situant dans chacun des États contractants. Comme expliqué ci-après, le recours à ces dispositions peut rendre superflue l'insertion d'une règle spécifique sur les OPC dans le paragraphe 2, même s'il importera de s'assurer que, dans pareil cas, la définition du « bénéficiaire équivalent », si cette expression est utilisée pour les besoins de ces autres dispositions, est adaptée compte tenu de la définition énoncée au paragraphe 7.

57. Si l'alinéa g) est inséré, il visera des cas dans lesquels un État contractant accepte de considérer que les OPC établis dans l'autre État contractant sont des résidents de cet autre État conformément à l'analyse exposée aux paragraphes 23 à 26 des Commentaires sur l'article 1 (cette acceptation peut être confirmée par un accord amiable comme envisagé au paragraphe 30 des Commentaires sur l'article 1, ou il peut découler de décisions judiciaires ou administratives). Les dispositions de l'article, y compris l'alinéa g), ne s'appliquent pas dans le cas d'un OPC qui ne peut être qualifié de résident d'un État contractant selon l'analyse exposée aux paragraphes 23 à 26 des Commentaires sur l'article 1. Les dispositions de l'alinéa g) ne s'appliquent pas non plus si le droit d'un OPC aux avantages prévus par la Convention est traité en vertu d'une disposition de la Convention similaire aux dispositions figurant dans les paragraphes 31, 35, 40, 41 et 46 des Commentaires sur l'article 1.

58. Comme expliqué aux paragraphes 33 et 34 des Commentaires sur l'article 1, les États contractants qui souhaitent traiter la question du droit des OPC aux avantages conférés par la Convention souhaiteront peut-être examiner les caractéristiques économiques, notamment les possibilités de chalandage fiscal qu'ils offrent, des différents types d'OPC utilisés dans chaque État contractant.

59. À l'issue de cette analyse, ils concluront peut être que le traitement fiscal des OPC établis dans les deux États ne suscite pas d'inquiétudes face au risque de chalandage fiscal, et ils décideront alors d'insérer dans leur convention bilatérale la disposition figurant au paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 1, laquelle permet de garantir expressément l'accès à la Convention pour les OPC établis dans chaque État et , dans le même temps, fait en sorte que ces OPC soient des personnes admissibles aux termes de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article (sachant qu'un OPC auquel s'appliquerait cette disposition serait considéré comme une personne physique). Dans ce cas, l'alinéa g) devrait être supprimé. Les États qui estiment que les OPC établis dans les deux États ne suscitent pas d'inquiétudes face au risque de chalandage fiscal, mais qui n'insèrent pas dans leur Convention la disposition figurant au paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 1, doivent veiller à ce que tout OPC qui est un résident d'un État contractant soit une personne admissible. Dans ce cas, l'alinéa g) devrait être rédigé comme suit :

g) un organisme de placement collectif [une définition du terme « organisme de placement collectif » devra donc être insérée au paragraphe 7]

60. Les États contractants pourraient toutefois conclure que les OPC offrent la possibilité aux résidents d'États tiers de bénéficier d'avantages conférés par la Convention dont ils n'auraient pas pu bénéficier si ces résidents avaient investi directement, et ils pourraient dès lors préférer une formulation de l'alinéa g) permettant de s'assurer qu'un OPC qui est un résident d'un État contractant sera une personne admissible, mais uniquement dans la mesure où les intérêts bénéficiaires dans l'OPC appartiennent à des résidents de cet État ou à des bénéficiaires équivalents. Dans ce cas, l'alinéa g) devrait être rédigé comme suit :

> *g) un organisme de placement collectif, mais seulement dans la mesure où, à cette date, les intérêts bénéficiaires dans l'organisme de placement collectif appartiennent à [des résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme de placement collectif est établi ou à][1] des bénéficiaires équivalents.*

61. Ce traitement correspond à celui qui résulterait de l'insertion, dans une convention fiscale, d'une disposition similaire à la disposition figurant au paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 1. Comme expliqué aux paragraphes 32 à 38 des Commentaires sur l'article 1, l'insertion de cette autre disposition apporterait une solution plus complète aux problèmes soulevés par les conventions à propos des OPC parce qu'elle répondrait au souci de prévenir le chalandage fiscal tout en précisant le traitement réservé, dans les conventions fiscales, aux OPC situés dans les deux États contractants. Si cette disposition était intégrée dans une convention fiscale, l'alinéa g) ne serait pas nécessaire s'agissant des OPC auxquels cette autre disposition s'appliquerait : étant donné que cette dernière prévoit qu'un OPC auquel elle s'applique doit être traité comme une personne physique (dans la mesure où les intérêts bénéficiaires dans cet OPC appartiennent à des bénéficiaires équivalents), cet OPC est une personne admissible en vertu de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article.

62. L'approche décrite dans les deux paragraphes précédents, tout comme celle décrite aux paragraphes 35, 40 et 42 des Commentaires sur l'article 1, oblige l'OPC à déterminer, lorsqu'un avantage est revendiqué concernant un élément de revenu, la proportion de détenteurs de parts qui auraient eu droit aux avantages conférés par la Convention s'ils avaient investi directement. Comme indiqué au paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 1, cependant, la répartition des parts d'un OPC change fréquemment et ces parts sont souvent détenues à travers des intermédiaires. Pour cette raison, l'OPC et ses gestionnaires ne connaissent souvent pas eux-mêmes les noms et le statut au regard de la Convention des bénéficiaires effectifs de parts. Il serait donc difficile dans la pratique pour l'OPC de recueillir ces informations auprès des intermédiaires en question chaque fois que l'OPC perçoit un revenu. En conséquence, il faudrait que les États contractants acceptent d'adopter des approches commodes et fiables ne nécessitant pas un suivi journalier. Comme indiqué au paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 1, la proportion des personnes qui investissent dans les OPC n'évolue en principe que relativement lentement, même si l'identité des investisseurs peut changer d'un jour à l'autre. Il convient dès lors de déterminer régulièrement dans quelle mesure les intérêts bénéficiaires dans un OPC appartiennent à des bénéficiaires équivalents, le calcul effectué à une date donnée étant applicable aux paiements reçus jusqu'au calcul suivant. Cette approche correspond à celle décrite au paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 1, selon lequel :

> *… une approche raisonnable consisterait à obliger l'OPC à collecter auprès d'autres intermédiaires, aux dates indiquées, des informations permettant à l'OPC de déterminer la*

---

1 Les mots « résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme de placement collectif est établi » ne seraient pas nécessaires si la définition de « bénéficiaire équivalent » utilisée aux fins de cette disposition était identique à la version détaillée de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » au paragraphe 7 ; voir le paragraphe 145 ci-dessous.

proportion des investisseurs ayant droit aux bénéfices de conventions fiscales. Ces informations pourraient être demandées à la fin de l'année civile ou fiscale ou, si la situation du marché suggère que la rotation des investisseurs est élevée, plus fréquemment, mais pas plus souvent qu'à la fin de chaque trimestre de l'année civile. L'OPC pourrait ensuite présenter une demande sur la base d'une moyenne des sommes en question au cours d'une période définie d'un commun accord. Dans l'adoption de telles procédures, il faudrait veiller à choisir des dates d'évaluation permettant à l'OPC de disposer d'un temps suffisant pour actualiser les informations qu'il communique aux autres payeurs afin d'assurer l'exactitude des prélèvements à la source au début de chaque période.

63. L'autre optique que les États contractants peuvent adopter, s'agissant des OPC, est celle décrite au paragraphe 40 des Commentaires sur l'article 1. Les États contractants qui adoptent cette optique souhaiteront peut-être rédiger l'alinéa g) de telle manière qu'un OPC qui est résident d'un État contractant ne soit considéré comme une personne admissible que si les intérêts bénéficiaires dans cet OPC appartiennent à des résidents de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi. Dans ce cas, l'alinéa g) devrait être rédigé comme suit :

g) un organisme de placement collectif, mais seulement dans la mesure où, à cette date, les intérêts bénéficiaires dans l'organisme de placement collectif appartiennent à des résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme est établi.

Étant donné que l'insertion de la disposition prévue au paragraphe 40 des Commentaires sur l'article 1 aboutirait au même résultat en ce qui concerne les OPC auxquels cette disposition s'appliquerait, l'alinéa g) ne serait pas nécessaire si cette disposition était reprise dans une convention, s'agissant des OPC auxquels elle s'appliquerait.

64. Une variante de l'approche précédente consisterait à considérer qu'un OPC qui est un résident d'un État contractant devrait être une personne admissible si la majorité des intérêts bénéficiaires dans cet OPC appartient à des personnes résidentes de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi. Ce résultat pourrait être obtenu en omettant l'alinéa g) et en s'appuyant uniquement sur l'application de l'alinéa f) (critères de la propriété et de non-érosion de la base d'imposition).

65. Les États contractants pourraient aussi adopter une position consistant à estimer que le fait qu'une part importante des investisseurs d'un OPC ait droit aux avantages d'une convention constitue une protection appropriée contre le chalandage fiscal et qu'il est donc justifié de définir un seuil de participation au capital au-delà duquel les bénéfices de la Convention seront accordés à tous les revenus reçus par l'OPC. Une disposition qui permettrait d'assurer ce résultat figure au paragraphe 41 des Commentaires sur l'article 1, et l'alinéa g) ne serait pas nécessaire si les États contractants intégraient cette disposition dans leur convention bilatérale s'agissant des OPC auxquels la disposition s'appliquerait. Si cette disposition n'est pas reprise dans la convention, le champ d'application de l'alinéa g) pourrait être élargi en adoptant la formulation suivante : « un organisme de placement collectif, mais seulement dans la mesure où [pourcentage devant être déterminé bilatéralement] pour cent des intérêts bénéficiaires dans cet organisme appartiennent à des résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme est établi et à des bénéficiaires équivalents ».

66. De même, les États contractants peuvent utiliser la disposition du paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 1 s'ils considèrent « qu'un organisme de placement collectif coté en bourse ne peut servir efficacement à des fins de chalandage fiscal parce que les actionnaires ou détenteurs d'un tel OPC ne peuvent exercer individuellement de contrôle sur lui ». Dans ce cas, l'alinéa g) ne serait pas nécessaire s'agissant des OPC auxquels s'appliquerait cette disposition.

Les États qui partagent cette position, mais n'ont pas intégré cette disposition dans leur convention, pourraient rédiger comme suit l'alinéa g) :

> ***g) un organisme de placement collectif si la principale catégorie d'actions de l'organisme de placement collectif est cotée et fait régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu.***

67. Enfin, comme expliqué au paragraphe 39 des Commentaires sur l'article 1, les États qui sont préoccupés par le risque, décrit dans ce paragraphe, d'un report potentiel d'imposition lorsqu'un OPC est soumis à un impôt faible ou nul et peut capitaliser ses revenus au lieu de les distribuer au fur et à mesure de leur réalisation, peuvent vouloir négocier des clauses prévoyant de n'accorder les bénéfices d'une convention qu'aux seuls OPC qui sont tenus de distribuer leurs bénéfices au fur et à mesure. Selon la manière dont elles sont formulées, ces dispositions peuvent rendre l'alinéa g) superflu.

Paragraphe 3 : exercice actif d'une activité d'entreprise

Versions simplifiée et détaillée

3. a) Un résident d'un État contractant peut bénéficier, qu'il soit ou non une personne admissible, des avantages prévus par la Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État contractant si ce résident exerce activement une activité d'entreprise dans le premier État mentionné, si le revenu tiré de l'autre État émane de cette activité ou s'il en constitue un élément accessoire. Aux fins du présent article, le terme « exercice actif d'une activité d'entreprise » s'entend comme excluant l'exercice des activités suivantes, que cet exercice concerne une seule de ces activités ou plusieurs d'entre elles :

> *(i) les activités propres à une société de portefeuille ;*
>
> *(ii) la supervision ou l'administration d'ensemble d'un groupe de sociétés ;*
>
> *(iii) les fonctions de financement d'un groupe (y compris la gestion centralisée de la trésorerie) ; ou*
>
> *(iv) la réalisation ou la gestion de placements, à moins que ces activités ne soient exercées par une banque [liste des établissements financiers assimilables à des banques que les États contractants décident de considérer comme tels], une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé dans le cadre ordinaire de ses activités.*

b) Si un résident d'un État contractant tire un élément de revenu d'une activité d'entreprise qu'il exerce dans l'autre État contractant, ou reçoit d'une personne liée un élément de revenu provenant de cet autre État, les conditions décrites à l'alinéa a) seront considérées comme remplies s'agissant de cet élément de revenu seulement si l'activité d'entreprise exercée par le résident dans le premier État mentionné en lien avec l'élément de revenu présente un caractère substantiel par rapport à des activités identiques ou complémentaires à celles exercées par le résident ou la personne liée dans l'autre État contractant. Aux fins de l'application du présent paragraphe, le caractère substantiel de l'activité d'entreprise est déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas.

c) Aux fins de l'application du présent paragraphe, les activités exercées par des personnes liées à un résident d'un État contractant seront réputées être exercées par ce résident.

Commentaires sur le paragraphe 3 dans les versions simplifiée et détaillée

68. Un autre critère permettant de déterminer si un résident d'un État contractant peut bénéficier des avantages conférés par la Convention est proposé au paragraphe 3. Ce critère vise certains éléments de revenu qui sont liés à l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence. Il est admis dans ce paragraphe que lorsqu'une entité résidente d'un État contractant exerce activement une activité d'entreprise dans cet État, y compris des activités menées par des personnes liées, et tire des revenus ayant leur source dans l'autre État contractant qui émanent de ces activités ou en constituent un élément accessoire, le fait d'accorder les avantages conférés par la Convention au titre de ces revenus ne donne pas matière à craindre un risque de chalandage fiscal, indépendamment de la nature de l'entité et de l'identité de ses propriétaires. Ce paragraphe ouvrira droit aux avantages prévus par la Convention dans un grand nombre de situations dans lesquelles le bénéfice de ces avantages aurait par ailleurs été refusé en vertu du paragraphe 1 au motif que l'entité n'est pas une « personne admissible » au sens du paragraphe 2.

69. Un résident d'un État contractant, alors même qu'il n'est pas une personne admissible en vertu du paragraphe 2, peut prétendre au bénéfice des avantages conférés en vertu du paragraphe 3. Selon le critère relatif à l'exercice actif d'une activité d'entreprise décrit au paragraphe 3, une personne (généralement une société) sera admissible aux avantages prévus par la Convention si elle satisfait à deux conditions : premièrement, elle exerce activement une activité d'entreprise dans son État de résidence et deuxièmement, les versements au titre desquels le droit aux avantages est revendiqué sont liés à cette activité. Dans certains cas, un critère supplémentaire doit être appliqué selon lequel l'activité doit présenter un caractère substantiel en volume par rapport à l'activité exercée dans l'État où les revenus ont leur source.

70. La règle générale selon laquelle un résident d'un État contractant qui exerce activement une activité d'entreprise dans cet État peut bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État contractant est énoncée à l'alinéa a). Cet élément de revenu doit toutefois émané de cette activité ou en constituer un élément accessoire.

71. L'expression « activité d'entreprise » n'est pas définie (sauf dans le but spécifique de préciser que cette expression comprend l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant ; voir l'alinéa h) du paragraphe 1 de l'article 3) et, en vertu de la règle générale énoncée au paragraphe 2 de l'article 3, il faut lui donner le sens qu'elle a dans le droit interne. L'on considérera généralement qu'une entité exerce activement une activité d'entreprise seulement si les personnes par l'intermédiaire desquelles elle agit (comme les cadres ou les travailleurs d'une société) exercent des activités de gestion et d'exploitation présentant un caractère substantiel.

72. Les sous-alinéas (i) à (iv) de l'alinéa a) recensent les activités spécifiques dont l'exercice, qu'il concerne une seule ou plusieurs d'entre elles, est considéré, aux fins du paragraphe 3, comme ne constituant pas l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans un État contractant, y compris lorsque toutes ces fonctions sont exercées dans le même État. Ces activités sont les suivantes : (i) les activités propres à une société de portefeuille ; (ii) la supervision ou l'administration d'ensemble d'un groupe de sociétés ; (iii) les fonctions de financement d'un

groupe (y compris la gestion centralisée de la trésorerie) ; ou (iv) la réalisation ou la gestion de placements, à moins que ces activités ne soient exercées par une banque (ou par un établissement financier, si les États contractants en conviennent ainsi), une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé dans le cadre ordinaire de ses activités.

73. Cette liste d'activités permet de préciser que l'exercice de fonctions de support administratif au sein d'entreprises multinationales ou d'activités propres à des sociétés de portefeuille ne constituent pas l'exercice actif d'une activité d'entreprise et que, par conséquent, le bénéfice des avantages conventionnels prévus par le paragraphe 3 ne peut être accordé au titre des revenus émanant de ces activités ou qui en constituent un élément accessoire. Certains États considèrent cependant que certaines des activités visées aux sous-alinéas (i) à (iv), voire toutes, devraient entrer en ligne de compte pour reconnaître l'exercice actif d'une activité d'entreprise ; ces États pourront modifier en conséquence l'alinéa a).

74. Aux fins de déterminer si un élément de revenu émane de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence il conviendra de prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances du cas d'espèce. En règle générale, un élément de revenu émane de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence s'il existe un lien, dans les faits, entre l'activité d'entreprise exercée activement et l'élément de revenu au titre duquel des avantages conférés par une convention sont demandés. À titre d'exemple, si une entreprise conduit des activités de recherche-développement dans son État de résidence et met au point un brevet relatif à un nouveau procédé, il existerait, dans les faits, un lien factuel entre les redevances générées par les licences d'utilisation de ce brevet et l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence. Dans le cas de dividendes ou d'intérêts versés à une société mère, il conviendra d'examiner quelles sont les activités conduites par la société à l'origine des versements afin de déterminer si ces dividendes ou intérêts émanent de l'activité d'entreprise exercée activement par la société mère dans son État de résidence.

75. Aux fins de déterminer si les activités de la société payante dans l'État de la source ont le lien factuel nécessaire avec l'activité d'entreprise activement exercée dans l'État de résidence, il est important de comparer les gammes d'activité dans chaque État. La gamme d'activités dans l'État de la source peut se situer en amont ou en aval de l'activité menée dans l'État de résidence . En conséquence, la gamme d'activités dans l'État de la source peut consister à alimenter en intrants un processus de fabrication se déroulant dans l'État de résidence , ou à vendre le produit issu du processus de fabrication assuré par un résident. Les exemples qui suivent illustrent ces principes :

- *Exemple A : ACO est une société résidente de l'État A qui remplit la condition de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans cet État puisqu'elle y fabrique le produit X. ACO détient 100 pour cent des actions de BCO, société résidente de l'État B. BCO achète à ACO le produit X qu'elle distribue auprès de sa clientèle dans l'État B. Compte tenu du lien existant, dans les faits, entre l'activité de distribution du produit X par BCO et la fabrication de ce produit par ACO, les dividendes versés par BCO à ACO seront considérés comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise d'ACO.*

- *Exemple B ACO est une société résidente de l'État A dans lequel elle exploite une grande installation de recherche-développement qui met au point des éléments de propriété intellectuelle dont elle concède des licences d'exploitation à des filiales situées dans le monde entier, y compris à BCO. ACO détient 100 pour cent des actions de BCO, société résidente de l'État B. BCO fabrique les produits conçus par ACO et les commercialise dans l'État B . Compte tenu du lien existant, dans les faits, entre les activités d'entreprise menées par BCO et l'activité d'entreprise exercée activement par*

ACO dans l'État A, les redevances versées par BCO à ACO au titre de l'utilisation d'éléments de propriété intellectuelle seront considérés comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise d'ACO.

– *Exemple C : ACO est une société résidente de l'État A dans lequel elle exerce activement une activité de fabrication qui requiert l'utilisation de la matière première X. ACO détient 100 pour cent des actions de BCO, société résidente de l'État B, dans lequel de grandes quantités de la matière première X sont disponibles. BCO extrait la matière première X et la vend à ACO, qui l'utilise pour fabriquer les produits qu'elle vend sur le marché libre. Dans la mesure où l'activité de BCO consiste à fournir en amont à ACO des matières premières destinées à la fabrication des produits d'ACO, il existe un lien, dans les faits, entre l'activité d'entreprise de BCO et les activités de fabrication d'ACO dans l'État A. Les dividendes versés par BCO à ACO seront considérés comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise d'ACO.*

76. Un élément de revenu provenant de l'État de la source est « accessoire » par rapport à l'activité menée dans l'État de résidence si la production de cet élément facilite l'exercice de l'activité de l'entreprise dans l'État de résidence. Un exemple de revenu accessoire est le placement temporaire du fonds de roulement d'une personne installée dans l'État de résidence dans des titres émis par des personnes installées dans l'État de la source.

77. Une condition supplémentaire, énoncée à l'alinéa b) du paragraphe 3, vient s'ajouter à la règle générale énoncée à l'alinéa a) dans les cas où l'activité produisant l'élément de revenu en question est exercée soit par la personne qui produit le revenu, soit par une personne liée installée dans l'État de la source . L'alinéa b) prévoit que, dans ces circonstances, l'activité d'entreprise exercée dans l'État de résidence doit être substantielle par rapport à l'activité exercée dans l'État de la source. La détermination du caractère substantiel est fondée sur l'ensemble des faits et circonstances, y compris la taille relative des entreprises dans chaque État contractant, la taille relative des économies et des marchés dans les deux États, la nature des activités exercées dans chaque État et les contributions respectives de celles-ci à l'activité d'entreprise exercée dans chaque État.

78. L'analyse permettant de déterminer s'il convient d'appliquer l'alinéa b) doit s'opérer séparément pour chaque élément de revenu provenant de l'État de la source, en tenant compte de l'activité d'entreprise menée dans l'État de résidence duquel l'élément de revenu en question émane. Il est dès lors possible qu'une personne ait le droit de bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre d'un élément de revenu donné et non au titre d'un autre. Lorsqu'un résident d'un État contractant est fondé à bénéficier des avantages découlant de la Convention au titre d'un élément de revenu particulier en vertu du paragraphe 3, il fondé à bénéficier de tous les avantages conférés par la Convention dans la mesure où ceux-ci concernent l'imposition de cet élément de revenu dans l'État de la source.

79. Le critère relatif au caractère substantiel de l'activité prévu par l'alinéa b) ne s'applique pas, cependant, si l'activité qui génère l'élément de revenu considéré n'est pas menée dans l'État de la source par le résident qui revendique le bénéfice des avantages conférés par une convention, ni par une personne liée installée dans l'État de la source. Par exemple, si une petite entreprise de recherche installée dans un État met au point un processus dont elle concède la licence à une société pharmaceutique de très grande taille qui n'est pas, vis-à-vis d'elle, une personne liée et qui est située dans un autre État, la taille de l'activité d'entreprise de l'entreprise de recherche dans le premier État ne doit pas être comparée à la taille de l'activité d'entreprise du fabricant. De même, une banque de taille modeste sise dans un État qui accorde

un prêt à une société de très grande taille qui n'est pas, vis-à-vis d'elle, une personne liée et qui mène une activité d'entreprise dans l'autre État n'a pas à satisfaire au critère relatif au caractère substantiel pour déterminer si elle peut bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre du paragraphe 3.

80. L'alinéa c) vise les activités exercées par des personnes liées et prévoit des règles d'attribution aux fins de l'application des règles des alinéas a) et b) relatives au caractère substantiel d'une activité. Ainsi, ces règles s'appliquent pour déterminer si une personne satisfait au critère énoncé à l'alinéa a), à savoir si elle exerce activement une activité d'entreprise et si l'élément de revenu émane de cette activité d'entreprise, ainsi que pour faire la comparaison exigée afin d'établir si le critère relatif au « caractère substantiel » de l'activité figurant à l'alinéa b) est satisfait. Le terme « personne liée » est défini au paragraphe 7.

81. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 3 dans le cas d'activités exercées par des personnes liées :

- *Exemple A : La société mère est résidente d'un État tiers et est la société mère de HOLDCO, qui est elle-même la société mère de OPCO1 et OPCO2. OPCO1 et HOLDCO sont des résidents de l'État A. OPCO2 est un résident de l'État B. OPCO1 et OPCO2 exercent activement une activité de fabrication du même produit dans leur État de résidence. HOLDCO gère les investissements du groupe et n'est pas considérée comme exerçant activement une activité d'entreprise. HOLDCO perçoit des dividendes versés par OPCO2. En application de l'alinéa c), il est considéré que HOLDCO exerce activement une activité d'entreprise étant donné qu'elle est réputée diriger les activités d'OPCO1, qui elle-même exerce activement une activité d'entreprise. HOLDCO est donc traitée comme une entité qui exerce activement une activité d'entreprise dans l'État A. Néanmoins, le fait que l'activité d'entreprise présumée de HOLDCO soit identique à celle d'OPCO2 ne suffit pas à établir l'existence d'un lien, dans les faits, entre les dividendes versés par OPCO2 et l'activité d'entreprise de HOLDCO. Par conséquent, ces dividendes ne feront pas, en vetu du paragrapghe 3, l'objet de l'application de taux d'imposition réduits au titre de l'article 10 de la convention conclue entre les États A et B.*

- *Exemple B : ACO est une société résidente de l'État A dans lequel elle exerce activement une activité de fabrication qui requiert l'utilisation de la matière première X. HOLDCO, également résidente de l'État A, détient 100 pour cent des actions d'ACO, ainsi que de BCO, une société résidente de l'État B dans lequel de grandes quantités de la matière première X sont disponibles. BCO extrait la matière première X et la vend à ACO, qui l'utilise pour fabriquer les produits qu'elle vend sur le marché libre. En application de l'alinéa c), il est considéré que HOLDCO exerce activement une activité d'entreprise étant donné qu'elle est réputée diriger les activités d'ACO. Les activités d'entreprise de BCO consistent à fournir en amont des matières premières destinées à l'activité de fabrication que HOLDCO est réputée exercer activement, et sont à ce titre considérées comme étant factuellement liées à l'activité d'entreprise que HOLDCO est réputée exercer activement. En conséquence, les dividendes versés par BCO à HOLDCO seront traités comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise que HOLDCO est réputée exercer activement.*

Paragraphe 4 : avantages dérivés

Version simplifiée

4. Un résident d'un État contractant qui n'est pas une personne admissible peut néanmoins bénéficier d'un avantage qui serait normalement accordé par cette Convention concernant un élément de revenu si, à la date à laquelle cet avantage lui serait en principe accordé et pendant au moins la moitié des jours compris dans la période de douze mois incluant cette date, des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents détiennent, directement ou indirectement, au moins 75 pour cent des actions de ce résident.

Version détaillée

[La question de la formulation appropriée pour l'ajout dans une convention qui utilise la version détaillée d'un paragraphe relatif aux avantages dérivés fait l'objet des commentaires ci-après]

Commentaires sur le paragraphe 4 dans la version simplifiée

82. On trouve dans le paragraphe 4 la description du critère des avantages dérivés qui peut possiblement s'appliquer à tous les avantages conférés par la Convention même s'il doit être appliqué séparément à chaque élément de revenu. L'application de ce critère conduit à autoriser certaines sociétés et entités résidentes d'un État contractant, mais qui ne sont pas des personnes admissibles en vertu du paragraphe 2, à bénéficier des avantages de la Convention au titre d'un élément de revenu si, à la date à laquelle l'avantage aurait été octroyé au titre de cet élément de revenu et pendant au moins la moitié de toute période de douze mois incluant cette date, au moins 75 pour cent des actions (telles que définies au paragraphe 7) de cette société ou entité sont détenus, directement ou indirectement, par des personnes correspondant à la définition du « bénéficiaire équivalent » figurant au paragraphe 7. La définition du « bénéficiaire équivalent », qui est essentielle pour l'application du paragraphe 4, renvoie fondamentalement à des personnes qui auraient pu prétendre à des avantages équivalents ou plus favorables auprès de l'Etat de la source si elles avaient perçu le même revenu directement (sous réserve des conditions énoncées dans cette définition).

Commentaires sur le paragraphe 4 dans la version détaillée

83. La manière dont le paragraphe relatif aux avantages dérivés est rédigé dans une convention suivant la version détaillée dépend de la vision qu'ont les États contractants des possibilités de chalandage fiscal qui pourraient éventuellement résulter de ce paragraphe concernant les résidents d'États dont le système fiscal présente certaines caractéristiques d'un régime préférentiel.

84. Comme indiqué dans les Commentaires sur l'article 1, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure des dispositions dans leurs conventions fiscales afin de refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention à un revenu qui est versé à des personnes liées (telles que définies au paragraphe 7) bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » (voir les paragraphes 85 à 106 des Commentaires sur l'article 1) et de refuser l'application de l'article 11 aux intérêts versés à des personnes liées bénéficiant de dispositions de droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1). Ces États peuvent souhaiter faire en sorte que toute disposition sur les avantages dérivés intégrée dans leurs conventions n'autorise pas les

paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition au profit de ces personnes liées même si celles-ci sont considérées comme des bénéficiaires équivalents. Les États qui se rallient à ce point de vue souhaiteront vraisemblablement adopter un paragraphe sur les avantages dérivés rédigé comme suit :

> ***4. Une société qui est résidente d'un État contractant peut également bénéficier d'un avantage qui aurait par ailleurs été accordé par la Convention si :***
>
> ***a) à la date à laquelle l'avantage aurait par ailleurs été accordé et pendant au moins la moitié de toute période de douze mois incluant cette date, au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de ses actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) sont détenus, directement ou indirectement, par au plus sept personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit considéré comme un détenteur intermédiaire admissible, et***
>
> ***b) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne, et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition incluant cette date, tels que déterminés dans l'Etat de résidence de la personne, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'Etat de résidence de la personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels, et dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe)***
>
> ***(i) à des personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents ;***
>
> ***(ii) à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents uniquement du fait du paragraphe 5 du présent article ou d'une disposition pour l'essentiel similaire figurant dans la convention de portée générale visant à éviter la double imposition applicable ;***
>
> ***(iii) à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, qui sont des personnes liées à la société décrite dans le présent paragraphe et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial, tel que défini dans [référence au paragraphe de la Convention contenant la définition de « régime fiscal spécial »] de la Convention, au titre du paiement déductible, sous réserve que, si la convention de portée générale visant à éviter la double imposition applicable ne contient pas de définition d'un régime fiscal spécial analogue à la définition de ce terme figurant dans la Convention, les principes qui sous-tendent cette définition s'appliquent, mais sans tenir compte de la condition énoncée au sous-alinéa (v) de cette définition ; ou***
>
> ***(iv) s'agissant d'un paiement d'intérêts, à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, qui sont des personnes liées à la société décrite dans le présent paragraphe et qui bénéficient de déductions notionnelles du type décrit dans [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres].***

85. Les États qui ne considèrent pas qu'il conviendrait d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions relatives aux régimes fiscaux spéciaux et aux déductions notionnelles au titre des fonds propres, peuvent toutefois préférer utiliser à la version suivante du paragraphe relatif aux avantages dérivés :

4. Une société qui est résidente d'un État contractant peut également bénéficier d'un avantage qui aurait par ailleurs été accordé par la Convention si :

a) à la date à laquelle l'avantage aurait par ailleurs été accordé et pendant au moins la moitié de toute période de douze mois incluant cette date, au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de ses actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) sont détenus, directement ou indirectement, par au plus sept personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit considéré comme un détenteur intermédiaire admissible, et

b) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne, et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition incluant cette date, tels que déterminés dans l'État de résidence de la personne, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État de résidence de la personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels, et dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe)

(i) à des personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents ; ou

(ii) à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents uniquement du fait du paragraphe 5 de cet article ou d'une disposition pour l'esseniel similaire figurant dans la convention de portée générale visant à éviter la double imposition applicable ;

86. Certains États peuvent toutefois considèrer que les dispositions d'un paragraphe sur les avantages dérivés rédigé en respectant les grandes lignes tracées dans la disposition figurant dans le paragraphe précédent présentent un risque inacceptable de chalandage fiscal dans le cas de paiements qui seraient déductibles dans l'État de la source. Plutôt que de n'accorder aucun avantage dérivé, ces États peuvent préfèrer restreindre le champ d'application de cette disposition aux seuls dividendes, ceux-ci n'étant généralement pas déductibles. Les États qui adoptent cette position sont libres de modifier la première partie de cette autre disposition et de la rédiger comme suit :

4. Une société qui est résidente d'un État contractant peut également prétendre au bénéfice d'un avantage qui aurait par ailleurs été accordé en vertu de l'article 10 si :

87. Qu'il soit rédigé comme suggéré au paragraphe 84 ou au paragraphe 85 précédent, on trouve dans le paragraphe 4 sur les avantages dérivés la description d'un autre critère selon lequel un résident d'un État contractant qui n'est pas considéré comme une personne admissible au sens du paragraphe 2 peut bénéficier d'avantages conférés par la Convention au titre de certains éléments de revenu. En règle générale, l'application de ce critère conduit à autoriser une société qui est résidente d'un État contractant à bénéficier d'avantages conférés par la Convention si 95 pour cent des droits de vote et de la valeur de ses actions sont détenus, directement ou indirectement, par au plus sept bénéficiaires équivalents et si la société satisfait à un critère de non-érosion de la base d'imposition. L'exigence selon laquelle au moins 95 pour cent du vote et de la valeur de la société qui cherche à obtenir des avantages conventionnels en vertu du paragraphe 4 appartiennent, directement ou indirectement, à sept bénéficiaires équivalents ou moins vise à éviter le fardeau administratif qui découlerait de l'obligation de déterminer si un grand nombre d'actionnaires sont des bénéficiaires équivalents ; il est également conforme à l'objectif du critère des avantages dérivés qui vise l'octroi d'avantages

conventionnels aux sociétés holding d'un groupe multinational dans les situations envisagées par la disposition.

88. On trouve dans l'alinéa a) une description du critère de propriété. Selon ce critère, au plus sept bénéficiaires équivalents doivent détenir, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de la société et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés pendant au moins la moitié de toute période de douze mois incluant la date à laquelle les avantages auraient par ailleurs été accordés. Dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire doit être un détenteur intermédiaire admissible. L'expression « détenteur intermédiaire admissible » est définie au paragraphe 7 (voir les paragraphes 151 à 154 ci-après) ; l'exemple suivant illustre l'application de cette définition dans le contexte du paragraphe 4 :

– *Exemple : HOLDCO, société résidente de l'État A, est une filiale détenue exclusivement et directement par ZCO, société résidente de l'État Z, elle-même détenue exclusivement et directement par XCO, résidente de l'État X. Les actions de la principale catégorie d'actions de XCO font principalement et régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier de l'État X. HOLDCO ne peut bénéficier des avantages prévus au paragraphe 2 de la convention conclue entre les États A et B car elle est une fililale d'une société résidente et cotée en bourse dans un État tiers. HOLDCO n'exerce pas activement une activité dentreprise dans l'État A, et ne peut donc prétendre à aucun avantage prévu au paragraphe 3. HOLDCO perçoit dans l'État B des intérêts dont elle est le bénéficiaire effectif et qui auraient par aillleurs ouvert droit aux avantages prévus à l'article 11 de la convention conclue entre les États A et B. Supposons qu'en vertu des dispositions de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre l'État B et l'État X, XCO soit considérée comme un bénéficiaire équivalent selon la définition de cette expression figurant dans la convention conclue entre les États A et B.*

  Bien que XCO détienne indirectement toutes les actions d'HOLDCO, ZCO, en tant que détenteur intermédiaire, doit correspondre à la définition de « détenteur intermédiaire admissible » figurant au paragraphe 7 de la convention conclue entre les États A et B pour que HOLDCO puisse bénéficier des avantages prévus à l'article 11 de la convention conclue entre les États A et B au titre des intérêts provenant de l'État B. Si l'État Z n'a pas de convention de portée générale visant à éviter la double imposition en vigueur (ou, si la définition de détenteur intermédiaire admissible est rédigée comme suggéré au paragraphe 153 ci-après, si une telle convention est en vigueur, mais ZCO bénéficie soit d'un régime fiscal spécial ou de déductions notionnelles), ZCO n'est pas considérée comme un détenteur intermédiaire admissible et les conditions prévues à l'alinéa a) ne seront pas satisfaites, de sorte que HOLDCO ne pourra bénéficier, en vertu du paragraphe 4, des avantages de la convention.

89. On trouve dans l'alinéa b) une description du critère de non-érosion de la base d'imposition applicable aux fins du paragraphe 4. Ce critère est globalement similaire à celui que l'on trouve au sous-alinéa (ii) de l'alinéa f) du paragraphe 2 si ce n'est que la liste des personnes non éligibles est différente (voir ci-après). Le critère de non-érosion de la base d'imposition que l'on trouve à l'alinéa b) est satisfait si

– *moins de 50 pour cent du revenu brut de la société (et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé s'il y en a un), au titre de la période d'imposition incluant la date à laquelle les avantages sont réclamés, sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements effectués au profit de personnes non éligibles qui sont*

déductibles, à des fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par la société dans l'État dont elle est résidente, et

– *moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé (s'il y en a un), au titre de la période d'imposition incluant la date à laquelle les avantages sont réclamés, sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements effectués au profit de personnes non éligibles qui sont déductibles, à des fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par tout membre du groupe testé dans l'Etat de résidence de la société revendiquant les avantages conférés par la convention.*

90. On trouve au paragraphe 7 la définition des expressions « groupe testé » et « revenu brut » qui sont utilisés à l'alinéa b). Par ailleurs, le terme « personnes non éligibles » utilisé au paragraphe précédent fait référence :

– *si le paragraphe 4 est rédigé comme indiqué au paragraphe 84 ci-avant, à des personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents selon la définition de cette expression figurant au paragraphe 7 ainsi qu'à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents selon cette définition, mais relèvent de l'une des trois catégories suivantes :*

  1. *elles sont des bénéficiaires équivalents du seul fait qu'elles sont des sociétés de siège conformément au paragraphe 5 de la Convention ou de la convention applicable ;*
  2. *elles sont des personnes liées (telles que définies au paragraphe 7) à la société revendiquant le droit aux avantages d'une convention en vertu du paragraphe 4 et elles bénéficient au regard du paiement concerné d'un régime fiscal spécial, ou*
  3. *dans le cas d'un paiement d'intérêts, elles sont des personnes liées (telles que défini au paragraphe 7) à la société revendiquant le droit aux avantages d'une convention en vertu du paragraphe 4 et elles bénéficient de déductions notionnelles au titre des fonds propres.*

– *si le paragraphe 4 est rédigé comme indiqué au paragraphe 85 précédent, les personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents selon la définition de cette expression figurant au paragraphe 7 ainsi que les personnes qui sont des bénéficiaires équivalents selon cette définition du seul fait qu'elle sont des sociétés de siège conformément au paragraphe 5 de la Convention ou de la convention applicable.*

91. L'exemple suivant illustre l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition décrit au paragraphe 4 :

– *Exemple : la société X, résidente de l'État X, détient la société Y, résidente de l'État Y. La société Y détient la société B, résidente de l'État B qui revendique le droit à des avantages conférés par la convention conclue entre les États A et B conformément au paragraphe 4. La société X est un bénéficiaire équivalent et la société Y est un détenteur intermédiaire admissible selon les définitions de ces expressions figurant au paragraphe 7 de la convention conclue entre les États A et B. En conséquence, la société B satisfait au critère de propriété prévu à l'alinéa a) parce que premièrement, la société X, un bénéficiaire équivalent, détient indirectement des actions représentant au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de la société B et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés (telle que définie au paragraphe 7), et, deuxièmement, chaque détenteur intermédiaire (en l'espèce la société Y) est un détenteur intermédiaire admissible.*

Le revenu brut de la société B au titre de la période d'imposition considérée se compose d'intérêts, d'un montant de 100, provenant de l'État A, et de dividendes, d'un montant de 200, provenant d'un État tiers qui sont exonérés d'impôt en vertu de la législation de l'État B. La société B revendique le droit aux avantages conférés par la convention au titre des intérêts se chiffrant à 100. En vertu de la législation de l'État B, la société B, la société Y et la société X ne sont pas autorisées à participer à un régime commun de consolidation fiscale ou à tout autre régime qui autoriserait les trois sociétés à partager leurs bénéfices ou leurs pertes, et il n'existe pas non plus de régime de partage des pertes. Dans cet exemple, il n'y a donc pas de groupe testé. Le revenu brut de la société B est de 100 (intérêts perçus dans l'État A). La société B ne satisfait pas au critère de non-érosion de la base d'imposition prévu à l'alinéa b) si elle effectue des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition d'un montant d'au moins 50 au profit de personnes non éligibles au sens du paragraphe précédent.

Paragraphe 5 (version détaillée) : société de siège

Version détaillée uniquement

5. Une société qui est résidente d'un État contractant et exerce les fonctions de société de siège d'un groupe multinational composé de cette société et de ses filiales directes et indirectes peut bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre des dividendes et intérêts versés par des membres du groupe multinational dont elle fait partie, indépendamment du fait qu'elle soit, ou non, une personne admissible. Une société est considérée comme une société de siège à cette fin seulement :

a) si le siège principal de direction et de contrôle de la société se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ;

b) si le groupe multinational se compose de sociétés qui sont résidentes d'au moins quatre États et qui exercent activement une activité d'entreprise dans au moins quatre États, et si l'activité exercée dans chacun de ces quatre États (ou dans quatre groupements d'États) génère au moins 10 pour cent du revenu brut du groupe ;

c) si les activités d'entreprise du groupe multinational qui sont réalisées ou exercées dans tout autre État que l'État de résidence de la société génèrent moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe ;

d) pas plus de 25 pour cent du revenu brut de cette société proviennent de l'autre État contractant ;

e) la société est assujettie aux mêmes règles en matière d'imposition du revenu dans l'État contractant dont elle est résidente que les personnes décrites au paragraphe 3 du présent article ; et

f) moins de 50 pour cent du revenu brut de la société, et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'Etat de résidence de la société (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels ou paiements concernant des obligations financières envers une banque qui n'est pas une personne liée à la société, et dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe) au profit de personnes qui ne sont pas résidentes

de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu de l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2.

Si les critères figurant à l'alinéa b), c) ou d) de ce paragraphe ne sont pas satisfaits pour la période d'imposition concernée, ils seront réputés l'être si les pourcentages fixés sont respectés lorqu'on calcule le revenu brut moyen sur les quatre périodes d'imposition précédentes.

Commentaires sur le paragraphe 5 dans la version détaillée

92. Le paragraphe 5 prévoit un autre critère selon lequel un résident d'un État contractant qui est une société de siège et qui n'est pas une personne admissible au sens du paragraphe 2 peut bénéficier des avantages conférés par la convention au titre de dividendes et intérêts versés par des membres du groupe multinationales dont elle fait partie. Le groupe multinational de la société de siège désigne la société et ses filiales directes et indirectes (et n'inclut pas les sociétés se situant à des niveaux supérieurs).

93. Une société qui revendique le droit à des avantages en tant que société de siège doit satisfaire six conditions. Premièrement, conformément à l'alinéa a), le siège principal de direction et de contrôle de la société de siège tel que défini au paragraphe 7 doit se situer dans l'État contractant dont il est résident. Le même critère est appliqué aux sociétés cotées. Le sous-alinéa (ii) de la définition de « siège principal de direction et de contrôle » offre la possibilité que, dans des cas limités, la direction d'un sous-groupe (notamment d'un sous-groupe responsable d'un secteur régional) puisse être plutôt assurée par une société qui n'est pas une société de niveau supérieur pour tout le groupe d'entreprises liées, et dans certains cas très précis, une société de niveau inférieur peut satisfaire au critère relatif à la société de siège.

94. Deuxièmement, conformément à l'alinéa b), le groupe multinational doit se composer de sociétés qui sont résidentes d'au moins quatre États et qui exercent activement une activité d'entreprise (telle que définie au paragraphe 3) dans au moins quatre États (dont des États contractants), et l'activité exercée dans chacun de ces quatre États (ou groupement d'États) doit générer au moins 10 pour cent du revenu brut du groupe. L'application de ce critère est illustrée par l'exemple suivant :

– ***Exemple : la société X est résidente de l'État X et fait partie d'un groupe multinational se composant de lui-même et de ses filiales directes et indirectes résidentes respectivement des États X, A, B, C, D, E et F. Le revenu brut généré par chacune de ces sociétés au titre des années 1 et 2 figure dans le tableau suivant :***

État	*Année 1*	*Année 2*
X	***45***	***60***
A	***25***	***12***
B	***10***	***20***
C	***10***	***12***
D	***7***	***10***
E	***10***	***9***
F	***5***	***7***
Total	***112***	***130***

Au titre de l'année 1, 10 pour cent du revenu brut du groupe représentent 11,20. Seules les sociétés situées dans les États X et A satisfont au critère figurant à l'alinéa b) au titre de cette année là. Il est possible de regrouper les autres États pour satisfaire au critère.

Sachant que le montant total du revenu brut généré dans les États B et C est de 20, et que le montant total du revenu brut généré dans les États D, E et F est de 22, ces deux groupements de pays peuvent être considérés comme les troisième et quatrième membres du groupe aux fins de l'alinéa b).

Au titre de l'année 2, 10 pour cent du revenu brut représentent 13. Seules les sociétés situées dans les États X et B satisfont au critère. Sachant que le montant total du revenu brut généré dans les États A et C est de 24, et que le montant total du revenu brut généré dans les États D, E et F est de 26, ces deux groupements de pays peuvent être considérés comme les troisième et quatrième membres du groupe aux fins de l'alinéa b). Le fait que l'État A ait remplacé l'État B dans un groupement n'est pas pertinent à cette fin. La composition du groupement peut changer chaque année.

95. Troisièmement, conformément à l'alinéa c), les activités du groupe multinational qui sont exercées dans tout autre État que l'État de résidence de la société doivent générer moins de 50 pour cent du revenu brut (tel que défini au paragraphe 7) du groupe. Une société faisant partie d'un groupe multinational qui génère 50 pour cent ou plus du revenu brut du groupe dans l'État de la source ne remplit pas cette condition.

96. Quatrièmement, conformément à l'alinéa d), pas plus de 25 pour cent du revenu brut de la société peut provenir de l'autre État contractant. À la différence de la troisième condition décrite au paragraphe précédent, cette condition porte uniquement sur le revenu brut perçu par la société revendiquant le statut de société de siège, et non sur le revenu brut perçu par les membres du groupe multinational dont elle fait partie.

97. Cinquièmement, conformément à l'alinéa e), la société doit être assujettie aux mêmes règles en matière d'imposition du revenu dans l'Etat contractant dont elle est résidente que les personnes décrites au paragraphe 3. Elle doit donc être soumise aux règles de portée générale en matière d'imposition des sociétés applicables aux sociétés qui exercent activement une activité d'entreprise dans l'État de résidence, et non à un régime applicable aux sociétés de siège.

98. Sixièmement, conformément à l'alinéa f), la société doit satisfaire à un critère de non-érosion de la base d'imposition globalement similaire à celui figurant au sous-alinéa (ii) de l'alinéa f) du paragraphe 2 si ce n'est que les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition n'englobent pas les paiements concernant des obligations financières envers une banque qui n'est pas une personne liée à la société. À la différence de ce qui découle de l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition figurant à l'alinéa f) du paragraphe 2, les paiements d'intérêts effectués par une société au bénéfice d'une banque qui n'est pas une personne liée à la société ne seront par exemple pas traités comme des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition aux fins de l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition figurant au paragraphe 5. On trouve dans le paragraphe 7 la définition des expressions « groupe testé » et « revenu brut » qui sont utilisés aux fins de ce critère de non-érosion de la base d'imposition.

99. Comme expliqué au paragraphe 33 précédent, applicable au critère de non-érosion de la base d'imposition figurant à l'alinéa d) du paragraphe 2, les États qui souhaitent refuser l'application de dispositions spécifiques de la Convention à un revenu versé à des personnes liées bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » et s'opposer à l'application de l'article 11 à des intérêts versés à des personnes liées qui bénéficient de dispositions du droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres, peuvent également vouloir modifier le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu à

l'alinéa f) pour inclure dans la catégrorie des « personnes non éligibles » les personnes qui, bien qu'elles soient résidentes de l'un des États contractants, bénéficient de régimes fiscaux spéciaux ou de déductions notionnelles au titre de paiements déductibles qui leurs sont versés ou dus, ce qui pourrait être fait en modifiant l'alinéa f) comme suit :

> ***f) moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'Etat de résidence de la société (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels ou paiements concernant des obligations financières envers une banque qui n'est pas une personne liée à la société et, dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe) :***
>
> > ***(i) à des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention conformément à l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2 ;***
> >
> > ***(ii) à des personnes qui sont des personnes liées à cette société et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial tel que défini au [référence au paragraphe de la convention dans lequel figure la définition de « régime fiscal spécial »] au titre du paiement déductible ; ou***
> >
> > ***(iii) s'agissant du paiement d'intérêts, à des personnes qui sont liées à la société à laquelle il est fait référence dans le présent paragraphe et qui bénéficient de déductions notionnelles du type décrit au [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres].***

100. Il faut vérifier si les six conditions prévues au paragraphe 5 sont remplies pour chaque année d'imposition au cours de laquelle la société a perçu des dividendes ou des intérêts au titre desquels elle revendique le droit à des avantages conférés par la Convention. Une société qui ne remplit pas la deuxième, la troisième ou la quatrième des conditions décrites précédemment pour l'année d'imposition considérée peut toutefois être traitée comme une société de siège si elle remplit ces conditions au regard de la moyenne des pourcentages fixés calculée pour les quatre périodes d'imposition précédentes (antérieures à la période d'imposition pendant laquelle a lieu le paiement au titre duquel le droit à un avantage conféré par une convention est revendiqué).

Paragraphe 5 (version simplifiée) / 6 (version détaillée) : dérogation laissée à la discrétion des autorités compétentes

Versions simplifiée et détaillée

5/6. Si un résident d'un État contractant n'est ni une personne admisssible conformément aux dispositions du paragraphe 2 du présent article, ni une personne pouvant bénéficier d'avantages en vertu du paragraphe 3 [ou 4 (version simplifiée)][,4 ou 5 (version détaillée)], l'autorité compétente de l'État contractant dans lequel les avantages sont refusés conformément aux précédentes dispositions du présent article peut néanmoins octroyer les avantages conférés par la Convention, ou des avantages à l'égard d'un élément de revenu ou de capital en particulier, compte tenu de l'objet et du but de la Convention, mais seulement si le résident démontre, à la satisfaction de l'autorité compétente, que ni l'établissement, l'acquisition ou le

maintien du résident, ni l'exercice de ses activités n'avait pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention. L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle une demande a été adressée, conformément au présent paragraphe, par un résident d'un autre État, doit consulter l'autorité compétente de cet autre État avant soit d'accepter, soit de refuser la demande.

Commentaires sur le paragraphe 5 (version simplifiée) / 6 (version détaillée)

101. Le paragraphe 5 de la version simplifiée et le paragraphe 6 de la version détaillée prévoient l'un et l'autre que, lorsqu'en vertu des paragraphes précédents de l'article, un résident d'un État contractant ne peut prétendre aux avantages de la Convention, ce résident peut demander à l'autorité compétente de l'État dans lequel les avantages sont refusés en vertu de ces paragraphes de lui octroyer ces avantages. La seule différence entre les versions simplifiée et détaillée concerne la référence aux paragraphes de l'article en vertu desquels les avantages de la Convention sont par ailleurs accordés.

102. Lorsqu'une demande est adressée en vertu du paragraphe 5 (version simplifiée) ou du paragraphe 6 (version détaillée), l'autorité compétente à laquelle cette demande est adressée peut octroyer les avantages conférés par la Convention, ou des avantages au titre d'un élément de revenu ou de capital en particulier, compte tenu de l'objet et du but de la Convention, mais seulement si la personne qui a présenté la demande démontre, à la satisfaction de l'autorité compétente, que ni l'établissement, l'acquisition ou le maitien du résident, ni l'exercice de ses activités n'avaient pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention. Les personnes qui entreprennent des activités dans l'un des États contractants ayant pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention ne se verront donc pas accorder les avantages conférés par la Convention en vertu du paragraphe.

103. Pour se voir accorder les avantages prévus par le paragraphe, une personne doit premièrement démontrer à l'autorité compétente de l'État auquel le bénéfice de ces avantages est demandé qu'il existe des raisons d'ffaires claires, de nature non fiscale, justifiant son établissement, son acquisition ou son maintien ainsi que l'exercice de ses activités et, deuxièmement, que l'octroi des avantages ne serait par ailleurs pas contraire à l'objet et au but de la Convention. Aux fins de déterminer que ni l'établissement, l'acquisition ou le maintien du résident d'un État contractant, ni l'exercice de ses activités n'avaient pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention, l'un des facteurs que l'autorité compétente prend généralement en compte est le fait que le résident ait, ou non, un lien significatif de nature non fiscale avec l'État dont il est résident. Par exemple, dans le cas d'une filiale résidente dont la société mère est établie dans un État tiers, le fait que le taux de retenue à la source prévu par la Convention soit au moins aussi bas que le taux correspondant prévu dans la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre l'État de la source et l'État tiers ne suffit pas, en soi, à établir l'existence d'un lien ou d'une relation avec l'autre État contractant. De même, la volonté de tirer parti de la législation nationale favorable de l'État partie à la convention, y compris l'existence d'un réseau de conventions fiscales, ne peut permettre d'établir l'existence d'un lien ou d'une relation avec l'État partie à la convention.

104. De plus, les avantages dont l'octroi est laissé à la discrétion des autorités compétentes ne seront généralement pas octroyés si les avantages revendiqués aboutiraient à appliquer un impôt nul ou minime à l'élément de revenu à la fois dans l'Etat de résidence du requérant et dans l'État de la source, compte tenu des législations nationales de ces deux États ainsi que des dispositions et de l'objet et du but de la Convention. Le recours à un instrument hybride ouvrant droit à une déduction dans l'État de la source alors que le revenu de cet instrument est exonéré

d'impôt dans l'État de résidence pourrait par exemple créer une situation de double non-imposition. Cependant, le fait qu'il y ait un impôt nul ou minime dans les deux États ne serait pas contraire à l'objet et au but de la Convention dans le cas de dividendes versés par une société résidente d'un État à une société résidente de l'autre État qui détient une part substantielle des actions de la société payante lorsque les dispositions de la Convention révèlent que les États contractants ont voulu que ces dividendes soient soumis à une faible imposition dans les deux États.

105. Il est impossible de fournir une liste détaillée de l'ensemble des faits et circonstances susceptibles d'être pris en considération pour l'application du paragraphe, mais l'on peut citer à titre d'exemples l'historique, la structure, l'actionnariat et les activités d'entreprise du résident auteur de la demande, le fait que ce résident est ou non une entité établie de longue date qui a été acquise récemment par des non-résidents pour des motifs autres que fiscaux, le fait que le résident exerce, ou non, des activités d'entreprise présentant un caractère substantiel, et le fait que le revenu du résident au bénéfice duquel les avantages sont revendiqués fait, ou non, l'objet d'une double imposition et que l'établissement ou l'utilisation du résident donne, ou non, lieu à la non-imposition ou à une imposition réduite du revenu.

106. La référence à « un des principaux objets » qui figure dans le paragraphe signifie que l'obtention des avantages au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, de l'établissement, l'acquisition ou le maintien de la personne ainsi que de l'exercice de ses activités. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention des avantages conventionnels. Lorsque l'autorité compétente détermine, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention des avantages visés par la Convention n'était pas l'un des principaux objets et n'aurait pas justifié l'établissement, l'acquisition ou le maintien de la personne et la conduite de ses activités, elle peut octroyer à cette personne ces avantages ou des avantages qui se rattachent à un élément spécifique de revenu ou de capital. Toutefois, lorsque l'établissment, l'acquisition ou le maintien de la personne et l'exercice de ses activités ont pour but d'obtenir des avantages similaires en vertu de plusieurs conventions, on ne doit pas considérer que l'obtention d'avantages au titre d'autres conventions empêche de considérer que l'octroi des avantages au titre d'une convention a été l'objet principal de ces opérations.

107. Même si une demande forumulée en vertu du paragraphe est habituellement adressée par un résident d'un État contractant à l'autorité compétente de l'autre État contractant, il peut arriver qu'un résident d'un État contractant demande à l'autorité de son propre État de résidence d'accorder une dérogation au titre du paragraphe. Il peut en être ainsi si les avantages de la convention faisant l'objet de la demande sont accordés par l'État de résidence, notamment s'il s'agit des avantages prévus par les dispositions des articles 23 A et 23 B concernant la suppression de la double imposition.

108. Le paragraphe accorde un large pouvoir discrétionnaire à l'autorité compétente et, pourvu que celle-ci ait exercé ce pouvoir conformément aux exigences du paragraphe, on ne peut pas considérer que la décision de l'autorité compétente est une action qui aboutit à une imposition non conforme aux dispositions de la Convention (voir le paragraphe 1 de l'article 25). Elle est toutefois tenue de prendre en compte, avant de prendre une décision, les faits et circonstances propres à chaque cas et de consulter avec l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de refuser une demande visant à bénéficier d'avantages présentée par un résident de cet autre État. La première exigence a pour but de veiller à ce que l'autorité compétente examine chaque demande pour ce qu'elle est, tandis que l'exigence relative à la consultation de l'autorité compétente de l'autre État contractant a pour but de faire

en sorte que les États contractants traitent des cas similaires de manière cohérente et puissent justifier leur décision en se fondant sur les faits et circonstances propres à chaque cas. Cela étant, ce processus de consultation ne requiert pas que l'autorité compétente à laquelle la demande a été présentée obtienne l'accord de l'autorité compétente qui est consultée.

109. L'autorité compétente à laquelle une demande est adressée en vertu du paragraphe peut octoyer les avantages, mais elle peut alors accorder tous les avantages de la Convention au contribuable qui a fait la demande ou n'en accorder que certains. Elle peut par exemple n'accorder que les avantages se rapportant à un élément de revenu en particulier dans les mêmes conditions que celles prévues au paragraphe 3. Elle peut en outre imposer des conditions, notamment limiter dans le temps la portée de la dérogation accordée.

110. Une demande appelant une décision visée par le paragraphe peut être présentée soit avant (en vue d'obtenir par exemple une décision anticipée), soit après l'établissment, l'acquisition ou le maintien de la personne pour laquelle la demande est présentée. La demande doit toutefois être présentée avant que le droit aux avantages puisse être revendiqué. Si l'autorité compétente décide que les avantages doivent être conférés, on peut s'attendre à ce qu'ils le soient avec effet rétroactif à la plus tardive des deux dates suivantes : la date d'entrée en vigueur de la disposition de la convention concernée ou la date de l'établissement ou de l'acquisition de la personne pour laquelle la demande est présentée, en à supposer que tous les faits et circonstances propres au cas considéré justifient l'octroi, avec effet rétroactif, des avantages.

111. L'autorité compétente qui reçoit une demande de dérogation au titre du paragraphe doit traiter rapidement cette demande.

112. Afin de réduire les répercussions, sur les ressources administratives d'un État contractant, de l'obligation faite aux autorités compétentes d'examiner les demandes de dérogation laissée à leur discrétion et de décourager les demandes clairement injustifiées, un État contractant jugera peut-être utile de publier des lignes directrices sur les types de situations dont ils considèrent qu'elles pourront, ou non, justifier l'octroi d'une dérogation. Néanmoins, aucune condition administrative imposée aux requérants par un État contractant ne devrait dissuader les intéressés de présenter une demande lorsqu'ils estiment avoir une chance raisonnable de démontrer à une autorité compétente que les avantages devraient leur être accordés.

Paragraphe 6 (version simplifiée) / 7 (version détaillée) : définitions

Définitions (préambule)

Versions simplifiée et détaillée

6/7. Aux fins des dispositions de ce paragraphe et des paragraphes précédents du présent article :

113. Le paragraphe 6 de la version simplifiée et le paragraphe 7 de la version détaillée prévoient un certain nombre de définitions applicables aux fins de ces paragraphes ainsi que ddes paragraphes précédents du présent article. Celles-ci complètent celles figurant aux articles 3, 4 et 5 de la Convention, qui s'appliquent pour toute la Convention.

L'expression « marché boursier reconnu »

Version simplifiée

a) l'expression « marché boursier reconnu » désigne :

(i) tout marché boursier établi et réglementé en tant que tel selon les lois de l'un des États contractants ; et

(ii) tout autre marché boursier que les autorités compétentes des États contractants conviennent de reconnaître ;

Version détaillée

a) l'expression « marché boursier reconnu » désigne :

(i) [liste des marchés boursiers agréés à la date de la signature] ; et

(ii) tout autre marché boursier que les autorités compétentes des États contractants conviennent de reconnaître ;

Commentaires sur la définition de « marché boursier reconnu » dans la version simplifiée

114. Le sous-alinéa (i) de la définition de « marché boursier reconnu » dans la version simplifiée s'applique à tous les marchés boursiers établis et réglementés en tant que tels selon les lois de l'un des États contractants. Cette description générale dispense de donner une liste des marchés boursiers établis dans chacun de ces États.

115. Le sous-alinéa (ii) de la définition permet aux autorités compétentes de convenir de traiter tout autre marché boursier comme un « marché boursier reconnu » aux fins des paragraphes 1 à 7 de l'article. La possibilité de traiter les marchés boursiers établis dans des États tiers comme des « marchés boursiers reconnus » permet de tenir compte du fait qu'en raison de la mondialisation des marchés financiers et de la prédominance de certains grands centres financiers, les actions de nombre de sociétés cotées en bourse font aujourd'hui l'objet de transactions sur plus d'un marché boursier et sur des marchés boursiers situés en dehors des États contractants. L'accord auquel il est fait référence au sous-alinéa (ii) peut être conclu pendant la négociation de la Convention ou à tout autre moment ultérieurement. Les paragraphes 117 et 119 ci-après contiennent des explications supplémentaires concernant l'application de la définition de « marché boursier reconnu » à des marchés boursiers situés en dehors des États contractants.

Commentaires sur la définition de « marché boursier reconnu » dans la version détaillée

116. La définition de l'expression « marché boursier reconnu » dans la version détaillée recouvre, au sous-alinéa (i), les marchés boursiers agréés par les deux États contractants à la date de la signature de la Convention. Bien qu'il s'agisse généralement de marchés boursiers établis dans les États contractants, sur lesquels les actions des sociétés et entités cotées en bourse résidentes de ces États font l'objet de transactions, les marchés boursiers correspondant à la définition ne doivent pas obligatoirement être établis dans un des États contractants. Il est ainsi tenu compte du fait qu'en raison de la mondialisation des marchés financiers et de la prédominance de certains grands centres financiers, les actions de nombre de sociétés cotées en bourse font aujourd'hui l'objet de transactions sur plus d'un marché boursier et sur des marchés boursiers situés en dehors de l'État de résidence de ces sociétés.

117. La liste à intégrer au sous-alinéa (i) peut inclure les noms de marchés boursiers précis. Elle peut également inclure une description générique d'un certain nombre de marchés boursiers qui constituerait chacun un « marché boursier reconnu ». Par exemple, dans le cas des États-Unis, la description générique pourrait être « tout marché boursier enregistré auprès de la U.S. Securities and Exchange Commission en tant que bourse nationale de valeurs en vertu de la U.S. Securities Exchange Act of 1934 ». Si les États contractants souhaitent couvrir les marchés boursiers de l'Union européenne qui sont effectivement reconnus comme tels, la description générique pourrait être « tout marché boursier établi dans des États qui sont membres de l'Union européenne ou qui sont partie à l'Accord sur l'Espace économique européen et qui sont réglementées par la Directive européenne concernant les marchés d'instruments financiers (Directive 2004/39/CE telle que modifiée) ou toute autre directive ultérieure ».

118. Le sous-alinéa (ii) de la définition permet aux autorités compétentes des États contractants de compléter, par un accord ultérieur, la liste des marchés boursiers visés dans la définition à la date de la signature de la Convention.

119. Les marchés boursiers à inclure dans la définition doivent imposer des règles d'inscription à la cote qui garantissent que les titres d'entités cotées sur ce marché sont publiquement négociés. Les facteurs suivants doivent être pris en compte pour déterminer si un marché boursier doit être inclus dans la définition ou ajouté ultérieurement à cette liste au moyen de l'accord entre autorités compétentes mentionné dans le paragraphe précédent :

- ***Quelles sont les exigences/règles en matière de cotation en bourse d'une société ?***
- ***Quelles sont les exigences/règles applicables pour qu'une société puisse continuer d'être cotée en bourse, y compris les conditions financières minimales ?***
- ***Quelles sont les exigences en matière de communication d'information et/ou de déclaration annuelle/intermédiaire pour les sociétés dont les actions sont cotées en bourse ?***
- ***Quel est le volume annuel de titres négociés sur le marché ?***
- ***Les règles de cotation garantissent-elles la négociation active des titres cotés ? Si oui, comment ?***
- ***Les entreprises cotées en bourse sont-elles tenues de communiquer périodiquement des informations financières et des informations sur les événements susceptibles d'avoir une incidence significative sur leur situation financière ?***
- ***Des informations sur le volume de transactions et sur l'actionnariat global des entreprises cotées en bourse sont-elles publiquement disponibles ?***
- ***Des règles en matière de taille, comme une capitalisation minimale ou un nombre minimum de salariés, s'appliquent-elles aux entreprises dont les titres sont cotés en bourse ?***
- ***Le marché impose-t-il un pourcentage minimum d'actionnariat public ? Si oui, quel est ce pourcentage minimum ?***
- ***Pour qu'une entreprise puisse être cotée, ses actions doivent-elles être librement négociables et entièrement libérées ?***
- ***Le marché est-il tenu de communiquer les cours des entreprises cotées dans un certain délai ?***

- ***Le marché est-il réglementé ou surveillé par une autorité publique de l'État dans lequel il se trouve ?***
- ***[Dans le cas d'un marché nouveau qui doit être ajouté à une liste existante :] Pourquoi une entreprise opterait-elle pour une cotation sur ce nouveau marché plutôt que sur un autre marché, y compris ceux qui sont déjà « reconnus » dans la convention fiscale ? Les exigences en matière de gouvernance et de communication financière sont-elles plus souples, par exemple ?***
- ***[Dans le cas d'un marché nouveau qui doit être ajouté à une liste existante :] Le nouveau marché constitue-t-il une plate-forme plus efficace pour lever des capitaux et, si oui, pour quelles raisons ?***

Le terme « actions »

Versions simplifiée et détaillée

> *b) s'agissant d'entités qui n'émettent pas d'actions, l'expression « actions » désigne des titres de participation qui sont assimilables à des actions ;*

Commentaires sur la définition d'« actions » dans les versions simplifiée et détaillée

120. Ni la version simplifiée, ni la version détaillée ne contiennent de définition exhaustive du terme « actions », lequel, aux termes du paragraphe 2 de l'article 3, doit généralement avoir le sens qu'il a dans le droit interne de l'État qui applique l'article. L'alinéa b) prévoit néanmoins que le terme « actions », lorsqu'il est employé à propos d'entités qui n'émettent pas d'actions (notamment des fiducies [trusts]) fait référence à des titres de participation qui sont assimilables à des actions. Il s'agit généralement de titres donnant droit à leurs détenteurs au bénéfice d'une fraction du revenu ou des actifs de l'entité.

L'expression « principale catégorie d'actions »

Version simplifiée

> *c) l'expression « principale catégorie d'actions » désigne la catégorie ou les catégories d'actions d'une société ou entité qui représentent la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou entité ;*

Version détaillée

> *c) l'expression « principale catégorie d'actions » désigne les actions ordinaires de la société ou de l'entité, sous réserve que cette catégorie d'actions représente la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si ce n'est le cas d'aucune catégorie d'actions ordinaires, la « principale catégorie d'actions » est constituée des catégories qui, conjointement, représentent une majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité.*

Commentaires sur la définition de « principale catégorie d'actions » dans la version simplifiée

121. La définition de l'expression « principale catégorie d'actions » figurant dans la version simplifiée correspond généralement à celle figurant dans la version détaillée mais, plutôt que de traiter expressément du cas où aucune catégorie d'actions ordinaires ne représente la majorité

du total des droit de vote et de la valeur de la société ou de l'entité, elle y répond grâce à l'emploi de l'expression « la catégorie ou les catégories d'actions ».

Commentaires sur la définition de « principale catégorie d'actions » dans la version détaillée

122. La définition de l'expression « principale catégorie d'actions » figurant dans la version détaillée vise les actions ordinaires d'une société ou d'une entité, mais seulement si celles-ci représentent la majorité des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si une société ou une entité ne compte qu'une seule catégorie d'actions, celle-ci constitue naturellement sa « principale catégorie d'actions ». Si elle en compte plus d'une, il est nécessaire de déterminer laquelle ou lesquelles constituent la « principale catégorie d'actions », c'est-à-dire la catégorie d'action, ou l'ensemble composé de plusieurs catégories d'actions, qui représente globalement une majorité des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si aucune catégorie d'actions ordinaires ne représente la majorité du total des droit de vote et de la valeur d'une société ou d'une entité, alors la « principale catégorie d'actions » est l'ensemble composé de plusieurs catégories d'actions qui représentent conjointement une majorité des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si, dans le cas particulier d'une société comptant plusieurs catégories d'actions, on peut imaginer que l'on puisse dénombrer plus d'un ensemble de catégories d'actions représentant la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société, il suffit alors de déterminer lequel de ces ensembles satisfait aux critères décrits à l'alinéa c) du paragraphe 2 pour que la société puisse prétendre au bénéfice des avantages conférés par la Convention au titre de cette disposition (les avantages ne pourront être refusés à la société ou à l'entité même si l'on peut distinguer un deuxième ensemble d'actions représentant la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité, mais ne satisfaisant pas aux critères énoncés à l'alinéa c) du paragraphe 2).

123. Dans quelques États, certaines sociétés cotées en bourse font partie d'une structure à double cotation et ces États peuvent souhaiter traiter expressément la situation de ces sociétés afin de s'assurer qu'elles ne se voient pas refuser involontairement les avantages conférés par des conventions à cause de la définition des « principales catégories d'actions ». L'expression « structure à double cotation » fait référence à un mécanisme, adopté par certaines sociétés cotées en bourse, matérialisant une unification de la gestion, de l'exploitation, des droits des actionnaires, de l'objet et de la finalité qui se concrétise par une série d'accords entre les deux sociétés mères, dont chacune est cotée séparément de l'autre, ainsi que par des dispositions figurant dans leurs statuts respectifs, prévoyant notamment, dans certains cas, la création d'actions à droit de vote spécial. Dans une telle structure, la position des actionnaires de la société mère est, dans la mesure du possible, la même que s'ils détenaient des actions dans une seule société, ouvrant les mêmes droits au bénéfice des dividendes et les mêmes droits sur les actifs des sociétés faisant partie de la structure à double cotation en cas de liquidation. Les États souhaitant traiter la situation de ces sociétés peuvent donc envisager d'ajouter la phrase suivante à la définition de l'expression « principale catégorie d'actions » :

> ***Dans le cas d'une société faisant partie d'une structure à double cotation, la principale catégorie d'actions est déterminée après avoir exclu les actions spéciales portant droit de vote qui ont été émises afin de créer cette structure à double cotation.***

124. Cette phrase supplémentaire doit être complétée par l'ajout de la définition suivante de l'expression « structure à double cotation » :

> ***l'expression « structure à double cotation » désigne un mécanisme par lequel deux sociétés cotées en bourse, tout en conservant leur statut d'entités juridiques distinctes, des***

actionnariats distincts et des cotations distinctes, alignent leurs orientations stratégiques et les intérêts économiques de leurs actionnaires respectifs grâce :

- ***(i) à la constitution de conseils d'administration communs (ou pratiquement identiques), sauf dans les cas où les dispositions réglementaires les en empêchent ;***
- ***(ii) à la gestion unifiée des activités des deux sociétés ;***
- ***(iii) à des distributions équivalentes aux actionnaires par application d'une clé de répartition entre les deux sociétés, y compris en cas de liquidation de l'une des sociétés ou des deux ;***
- ***(iv) au fait que les actionnaires des deux sociétés votent dans les faits comme un organe décisionnel unique sur les questions importantes touchant à leurs intérêts conjugués ; et***
- ***(v) à des garanties croisées, ou un soutien financier similaired'une société, pour des transactions ou engagements significatifs entrepris par l'autre, sauf lorsque les dispositions réglementaires applicables ont pour effet d'empêcher l'octroi de ces garanties ou de ce soutien financier.***

125. D'autres États cependant préféreront peut-être ne pas inclure dans l'article de référence spécifique aux structures à double cotation à cause d'interrogations éventuelles concernant le recours à des structures similaires à des fins d'évasion fiscale et ils préféreront donc peut-être régler au cas par cas le sort des structures à double cotation légitimes en se référant aux autres dispositions de l'article, y compris à la disposition du paragraphe 6 relative à la dérogation laissée à la discrétion des autorités compétentes.

L'expression « personne liée »

Versions simplifiée et détaillée

d) deux personnes seront considérées comme des « personnes liées » si l'une d'elles détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) ou si une autre personne détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent des intérêts bénéficiaires (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) dans chacune d'elles. Dans tous les cas, une personne est considérée comme liée à une autre si, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas, l'une contrôle l'autre ou si les deux sont contrôlées par la même personne ou les mêmes personnes.

Commentaires sur la définition de « personne liée » dans les versions simplifiée et détaillée

126. L'expression « personne liée » est utilisée au paragraphe 3 de la version simplifiée et à diverses reprises dans la version détaillée. Bien que la définition soit quelque peu similaire à celle de personne « étroitement liée » figurant à l'article 5, la principale différence tient à ce que le fait de détenir, directement ou indirectement, exactement 50 pour cent des intérêts bénéficiaires pourrait aboutir à ce qu'une personne soit « liée » à une autre alors que la définition d'une personne « étroitement liée » exige la détention, directe ou indirecte, de plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires.

127. Comme indiqué au paragraphe 33 précédent, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions pour refuser l'application de dispositions spécifiques de la Convention à un revenu versé à des personnes liées bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » (voir les paragraphes 85 à 100 des Commentaires sur l'article 1) et refuser l'application de l'article 11 à des intérêts versés à des personnes liées bénéficiant de dispositions du droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1). Si l'on intègre de telles dispositions dans la Convention, les États contractants peuvent juger plus approprié de faire figurer la définition de l'expression « personne liée » dans l'article 3 qui contient des définitions s'appliquant à l'ensemble de la Convention.

L'expression « bénéficiaire équivalent »

Version simplifiée

e) l'expression « bénéficiaire équivalent » désigne toute personne qui pourrait prétendre à des avantages au titre d'un élément de revenu octroyés par un État contractant en vertu de son droit interne, de la Convention ou de tout autre accord international qui seraient équivalents ou plus favorables à ceux accordés au titre de cet élément de revenu en vertu de la Convention. Pour déterminer si une personne est un bénéficiaire équivalent au titre de dividendes reçus par une société, cette personne doit être réputée être une société et détenir le même capital de la société qui paie les dividendes que celui que détient la société qui réclame l'avantage au titre des dividendes.

Version détaillée

e) L'expression « bénéficiaire équivalent » désigne :

(i) un résident de tout État, sous réserve :

A) que ce résident puisse bénéficier de tous les avantages d'une convention de portée générale visant à éviter la double imposition conclue entre cet État et l'État contractant auprès duquel le droit aux avantages de la Convention est revendiqué en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles des alinéas a), b) c) ou e) du paragraphe 2, ou, lorsque l'avantage revendiqué port sur des intérêts ou dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le résident, que ce résident puisse bénéficier d'avantages en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles du paragraphe 5 du présent article figurant dans cette convention dès lors que, si cette convention ne comporte pas d'article détaillé sur la limitation des avantages, cette convention est appliquée comme si les dispositions des alinéas a), b), c) et e) du paragraphe 2 (incluant les définitions pertinentes à l'application des critères prévus dans ces alinéas) étaient incluses dans cette convention ; et

B) 1) en ce qui concerne les revenus visés aux articles 10, 11 ou 12, que, si le résident avait perçu ces revenus directement, il puisse, en vertu de cette autre convention, d'une disposition de son droit interne ou de tout accord international, bénéficier d'un taux d'imposition applicable aux revenus au titre desquels le droit aux avantages est revendiqué en vertu de la Convention qui est inférieur ou égal au

taux applicable en vertu de la Convention. S'agissant d'une société revendiquant, en vertu du paragraphe 4, le droit aux avantages conférés par l'article 10 au titre de dividendes, aux fins de la présente sous-clause :

I) si le résident est un individu, et si la société exerce activement une activité d'entreprise dans l'État dont elle est résidente qui présente un caractère substantiel par rapport à l'activité ayant généré les bénéfices dont proviennent les dividendes versés, et qui est similaire à cette activité ou complémentaire de cette activité, cet individu est traité comme s'il ou elle était une société. Les activités exercées par une personne qui est une personne liée à la société revendiquant le droit à des avantages sont réputées être exercées par la société. Le caractère substantiel de l'activité d'entreprise est déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances ; et

II) si le résident est une société (y compris un individu considéré comme une société), pour déterminer s'il peut bénéficier d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable en vertu de la Convention, sa participation indirecte dans le capital de la société versant les dividendes est traitée comme une participation directe ; ou

2) s'agissant d'un élément de revenu visé à l'article 7, 13 ou 21 de la Convention, le résident peut bénéficier d'avantages conférés par cette autre convention au moins aussi favorables que les avantages revendiqués en vertu de la Convention ; et

C) nonobstant le fait qu'un résident puisse satisfaire aux critères prévus aux clauses A) et B) du présent sous-alinéa, lorsque l'élément de revenu a été généré via une entité considérée comme fiscalement transparente selon les lois de l'État contractant dont la société revendiquant le droit aux avantages est résidente, dès lors que l'élément de revenu ne serait pas considéré comme le revenu du résident en vertu d'une disposition analogue à celle figurant au paragraphe 2 de l'article 1 si le résident, et non la société revendiquant le droit aux avantages en vertu du paragraphe 4 du présent article, détenait lui-même l'entité via laquelle le revenu a été perçu par la société, ce résident n'est pas considéré comme un bénéficiaire équivalent au titre de l'élément de revenu ;

(ii) un résident du même État contractant que celui où se situe la société revendiquant le droit aux avantages en vertu du paragraphe 4 du présent article qui peut bénéficier de tous les avantages conférés par la Convention en raison de l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2 ou, lorsque l'avantage revendiqué se rapporte à des intérêts ou des dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le résident, le résident peut bénéficier des avantages prévus au paragraphe 5 sous réserve que, dans le cas d'un résident tel que décrit au paragraphe 5, si le résident avait perçu ces intérêts ou dividendes directement, il pourrait prétendre à l'application, au titre de ce revenu, d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable en vertu de la Convention à la société revendiquant le droit à des avantages en vertu du paragraphe 4 ; ou

(iii) un résident de l'État contractant auprès duquel le droit aux avantages conférés par la Convention est revendiqué et qui peut prétendre au bénéfice de tous les avantages conférés par la Convention en raison de l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2, sous réserve que le total des droits de vote et de la valeur de actions (et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4 détenus par ces résidents n'excède pas 25 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la société ;

Commentaires sur la définition de « bénéficiaire équivalent » dans la version simplifiée

128. La définition de « bénéficiaire équivalent » figurant dans la version simplifiée n'est pertinente qu'aux fins du paragraphe 4 relatif aux avantages dérivés. Ce paragraphe autorise une entité qui est résidente d'un État contractant et qui n'est pas une personne admissible à bénéficier des avantages d'une convention au titre d'un élément de revenu si les personnes correspondant à la définition de « bénéficiaire équivalent » détiennent, directement ou indirectement, plus de 75 pour cent des intérêts bénéficiaires dans cette entité.

129. Selon la définition, un bénéficiaire équivalent est tout personne qui, si elle avait perçu directement l'élément de revenu visé, aurait pu bénéficier, dans un État contractant, d'avantages équivalents à ceux accordés au titre de cet élément de revenu par cet État contractant en vertu de la Convention, ou plus favorables. Ces avantages équivalents ou plus favorables peuvent découler du droit interne de cet État, de la Convention elle-même ou de tout autre accord international auquel cet État est partie.

130. La dernière phrase de la définition s'applique aux fins de la détermination du pourcentage du capital d'une société versant un dividende qu'un bénéficiaire équivalent potentiel est réputé détenir dans cette société. Ce pourcentage est pertinent aux fins de comparer les avantages accordés au titre de dividendes en vertu de la Convention à ceux dont le bénéficiaire équivalent potentiel aurait pu bénéficier s'il avait perçu les dividendes directement (soit 5 pour cent en vertu de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, soit 15 pour cent en vertu de l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 10). Selon la dernière phrase, le bénéficiaire équivalent potentiel est réputé être une société et détenir la même participation au capital de la société versant les dividendes que celle détenue par la société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4 (même si le paragraphe 4 peut s'appliquer à des entités qui ne sont pas des sociétés, l'écart de taux prévu à l'article 10 ne compte que pour des dividendes versés à une société).

Commentaires sur la définition de « bénéficiaire équivalent » dans la version détaillée

131. La définition de la notion de « bénéficiaire équivalent » dans la version détaillée est utile aux fins du critère des avantages dérivés décrit au paragraphe 4, mais peut également l'être aux fins de l'alinéa g) du paragraphe 2 relatif aux organismes de placement collectif, selon la manière dont cet alinéa est rédigé (voir le paragraphe 56 précédent).

132. On trouve dans la définition trois catégories différentes de personnes admissibles en tant que « bénéficiaire équivalent ».

133. La première catégorie (sous-alinéa (i) de la définition) couvre les résidents d'États tiers qui pourraient bénéficier de tous les avantages d'une convention fiscale de portée générale

concernant l'impôt sur le revenu conclue entre l'Etat dont ils sont résidents et l'État auprès duquel le droit aux avantages est revendiqué (désignée dans les paragraphes suivants par l'expression « convention invoquée ») conformément à des dispositions pour l'essentiel similaires aux règles prévues à l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2. Une société peut également être un bénéficiaire équivalent en vertu du sous-alinéa (i) si elle peut bénéficier d'avantages en vertu d'une convention parce qu'elle satisfait à un critère relatif à la société de siège prévu par la convention invoquée qui est pour l'essentiel similaire aux dispositions du paragraphe 5, mais seulement si les avantages dont le bénéfice est revendiqué par la société se rapportent à des intérêts ou des dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le bénéficiaire équivalent. Si la convention invoquée ne comporte pas d'article complet sur la limitation des avantages, les conditions prévues à la clause A) du sous-alinéa (i) sont également satisfaites si le résident de l'État tiers applique la convention invoquée comme si cette convention comprenait les dispositions des alinéas a), b), c) et e) du paragraphe 2 (y compris les définitions pertinentes aux fins de l'application des dispositions de ces alinéas) et s'il satisfait aux critères pour l'octroi des avantages en vertu de l'un des alinéas ainsi incorporés.

134. Les exemples suivants illustrent l'application du sous-alinéa (i) de la définition :

- ***Exemple A : HOLDCO, résidente de l'État R, est un filiale détenue exclusivement et directement par XCO, résidente de l'État X. La principale catégorie d'actions de XCO fait principalement et régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier X, un marché boursier situé dans l'État X. HOLDCO ne peut bénéficier des avantages prévus au paragraphe 2 de la convention conclue entre les États S et R car elle est une filiale d'une société résidente d'un État tiers cotée dans cet État. HOLDCO n'exerce pas activement une activité d'entreprise dans l'État R et ne peut donc prétendre au bénéfice d'aucun des avantages prévus au paragraphe 3. HOLDCO perçoit des intérêts dont elle est le bénéficiaire effectif dans l'État S et auxquels s'applique par ailleurs le taux de 10 pour cent prévu à l'article 11 de la convention conclue entre les États S et R. Pour déterminer si HOLDCO peut bénéficier d'avantages au motif qu'elle satisfait au critère des avantages dérivés prévu au paragraphe 4 de cette convention, il est nécessaire de déterminer si XCO correspond à la définition de bénéficiaire équivalent figurant au paragraphe 7. La convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X contient une disposition sur la limitation des avantages, notamment une règle visant les sociétés dont la principale catégorie d'actions fait principalement et régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier X, qui est pour l'essentiel similaire à celle prévue à l'alinéa c) du paragraphe 2. XCO satisfait donc au critère figurant à la clause A) du sous-alinéa (i) de la définition de bénéficiaire équivalent. La convention entre les États S et X appliquent également aux intérêts provenant de l'un ou l'autre État le taux maximal de 10 pour cent prévu à l'article 11, de sorte que XCO satisfait au critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de bénéficiaire équivalent. Il s'ensuit que XCO est un bénéficiaire équivalent.***

- ***Exemple B : Supposons les mêmes faits que dans l'exemple A, sauf que la convention fiscale entre les États S et X ne comprend pas une disposition sur la limitation des avantages. En conséquence, afin de déterminer si XCO est un bénéficiaire équivalent, cette convention doit être appliquée comme si elle contenait les dispositions des alinéas a), b), c) et e) du paragraphe 2 (y compris les définitions pertinentes aux fins de l'application de ces alinéas) de la présente Convention. Si la présente Convention définit un marché boursier reconu comme incluant le marché boursier X, la principale catégorie des actions de XCO ferait régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu situé dans l'État de résidence de XCO. Par conséquent, XCO***

satisferait aux conditions de l'alinéa c) du paragraphe 2 et serait un bénéficiaire équivalent. Toutefois, si le marché boursier X n'est pas inclus dans la définition de marché boursier reconnu de la présente Convention, XCO ne serait pas un bénéficiaire équivalent.

135. Un résident d'un État tiers ne peut être un bénéficiaire équivalent si cette personne satisfait seulement :

- ***à un critère relatif aux filiales de sociétés cotées en bourse pour l'essentiel similaire à celui prévu à l'alinéa d) du paragraphe 2 ;***
- ***à un critère de propriété/de non-érosion de la base d'imposition pour l'essentiel similaire à celui prévu à l'alinéa f) du paragraphe 2 ;***
- ***à un critère relatif aux organismes de placement collectif pour l'essentiel similaire à celui prévu à l'alinéa g) du paragraphe 2 ;***
- ***à un critère relatif à l'exercice actif d'une activité d'entreprise pour l'essentiel similaire à celui prévu au paragraphe 3 ;***
- ***à un critère relatif aux avantages dérivés pour l'essentiel similaire à celui prévu au paragraphe 4 ;***
- ***au critère de l'existence d'une dérogation à caractère discrétionnaire pour l'essentiel similaire à celle prévue au paragraphe 6 ; ou***
- ***au critère de l'existence de toute autre disposition sur la limitation des avantages dans la convention invoquée qui n'est pas un critère en vertu de la Convention,***

car ce résident ne doit pas être considéré comme une personne admissible en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles prévues aux alinéas a), b), c) ou e) du paragraphe 2 du présent article.

136. Certains États peuvent vouloir limiter et dans certains cas refuser les avantages conventionnels à l'égards des personne physiques qui sont assujetties à l'impôt sur la base des remises de fonds ou imposées sur une base fixe/forfaitaire. Si la Convention conclue entre les États contractants les exclut de fait, ces États souhaiteront peut-être également empêcher que des individus résidents d'États tiers soient considérés commme un « bénéficiaire équivalent », ce qui pourrait être fait en modifiant la clause A) du sous-alinéa (i) comme suit :

> ***A) que ce résident puisse bénéficier de tous les avantages d'une convention de portée générale visant à éviter la double imposition conclue entre cet État et l'État contractant auprès duquel le droit aux avantages de la Convention est revendiqué en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles des alinéas a), b) c) ou e) du paragraphe 2, ou, lorsque que le droit aux avantages revendiqué au titre d'intérêts ou de dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le résident, qu'il puisse bénéficier d'avantages en vertu de dispositions figurant dans la convention pour l'essentiel similaires à celles du paragraphe 5 du présent article dès lors que, si cette convention ne comporte pas d'article détaillé sur la limitation des avantages, il pourrait bénéficier des avantages de la Convention en raison des alinéas a), b), c) ou e) du paragraphe 2 s'il était résident de l'un des États contractants en vertu de l'article 4. Nonobstant de la phrase précédente, un individu***

1) qui est assujetti à l'impôt dans l'État dont il est résident au titre de revenus ou de gains de source étrangère sur la base des remises de fonds ou sur une base similaire, ou

2) dont l'impôt est calculé dans cet État, en partie ou en totalité, sur une base fixe, forfaitaire ou similaire,

n'est pas considéré comme un bénéficiaire équivalent ; et

***137.** La clause B) 1) du sous-alinéa (i) exige qu'un bénéficiaire équivalent puisse bénéficier à l'application au type de revenu perçu par une société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4 en vertu de la convention invoquée, de la législation nationale ou de tout accord international d'un taux d'imposition qui soit inférieur ou égal au taux d'imposition applicable en vertu de la Convention à la société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4. Les taux qui doivent être comparés sont donc: premièrement, le taux d'imposition que l'État de la source pourrait appliquer en vertu de la Convention au revenu versé à cette société si elle pouvait prétendre au bénéfice des avantages ; et, deuxièmement, le taux d'imposition que l'État de la source pourrait avoir appliqué si le bénéficiaire équivalent potentiel avait tiré le revenu directement de l'État de la source.*

***138.** Comme indiqué précédemment, la clause B) 1) prévoit la prise en compte de tous les taux d'imposition réduits prévus par la législation nationale ou tout accord international. Cette règle repose sur la reconnaissance du fait que les retenues à la source appliquées à un grand nombre de dividendes, intérêts et redevances inter-société peuvent par exemple être supprimées en vertu de dispositions telles que celles des directives[1] de l'Union européenne concernant un régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales et aux intérêts et redevances, plutôt qu'en vertu d'une convention concernant l'impôt sur le revenu. C'est ce qu'illustre l'exemple suivant :*

- *Exemple : EUCO1, société résidente de l'État EU1, détient entièrement ACO, résidente de l'État A. ACO détient entièrement EUCO2, résidente de l'État EU2, et perçoit des intérêts générés dans l'État EU2. La convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États A et EU2 contient la définition de bénéficiaire équivalent figurant dans la version détaillée et prévoit l'exonération des intérêts de l'imposition à la source. Les États EU1 et EU2 sont tous deux membres de l'Union européenne. Conformément aux dispositions de la Directive concernant les intérêts et redevances, les intérêts versés par EUCO2 à EUCO1 ne peuvent pas être imposés par EU2. C'est pour cette raison qu'EUCO1 satisfait au critère prévu à la clause B) 1) du sous-alinéa (i) de la définition de bénéficiaire équivalent figurant dans la convention conclue entre les États A et EU2 même si la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États EU1 et EU2 autorise l'imposition à la source des intérêts.*

***139.** La clause B) 1) I) du sous-alinéa (i) prévoit une règle, applicable aux dividendes, qui permet de traiter un individu comme une société aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux prévu à la clause B) 1). Étant donné que les dividendes dont les bénéficiaires effectifs sont des individus n'ouvrent pas droit à l'application du taux plus faible prévu à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, alors qu'une société peut bénéficier de ce*

---

1 Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée ; Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

taux si certaines conditions sont réunies, en l'absence de la présente disposition, les personnes physiques qui sont les actionnaires d'une société revendiquant le droit à des avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 ne sont généralement pas considérés comme des bénéficiaires équivalents dans le cas de dividendes provenant de participations substantielles au capital d'autres sociétés. Parce qu'elle consiste à traiter les individus comme des sociétés aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux, cette règle autorise une société revendiquant le droit à des avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 à prendre en compte les actions détenues, directement ou indirectement, par l'individu de la même manière que si elles étaient détenues par une société selon la description figurant à l'alinéa c) du paragraphe 2 aux fins de déterminer si la société qui revendique le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 est détenue à hauteur de 95 pour cent par des bénéficiaires équivalents.

140. Pour être admissible au bénéfice de l'application de la règle prévue à la clause B) 1) I), la société revendiquant le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 doit exercer activement une activité d'entreprise dans l'État dont elle est résidente. La règle consiste à traiter une personne physique qui est un actionnaire qui par ailleurs satisfait aux critères prévus à la clause A) du sous-alinéa (i) comme si elle était une société selon la description figurant à l'alinéa c) du paragraphe 2, mais uniquement si la société revendiquant le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 exerce activement dans l'État dont elle est résidente une activité d'entreprise qui présente un caractère substantiel par rapport à l'activité ayant généré les gains au titre desquels les dividendes sont versés et qui est similaire à cette activité ou complémentaire de cette activité. Le critère prévu à la clause B) 1) I) est similaire à celui de l'exercice actif d'une activité d'entreprise prévu au paragraphe 3, mais n'est pas exactement identique dans la mesure où il ne prévoit pas que le revenu provenant de l'État de la source doit « émaner » d'une activité d'entreprise exercée activement par la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévu au paragraphe 4. L'expression « exercice actif d'une activité d'entreprise » a le même sens qu'à l'alinéa a) du paragraphe 3, et ne recouvre donc pas les activités décrites aux sous-alinéas (i) à (iv) de cet alinéa. Aux fins de déterminer si la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévu au paragraphe 4 exerce activement une activité d'entreprise dans un État contractant, les activités exercées par une personne liée à cette société sont réputées être exercées par la société. L'expression « caractère substantiel par rapport à » a le même sens qu'à alinéa c) du paragraphe 3. Ce critère de la substantialité doit toutefois être appliqué nonobstant le fait que les dividendes proviennent d'une personne liée. Par ailleurs, les dividendes provenant de l'autre État contractant ne doivent pas obligatoirement émaner d'une activité d'entreprise de la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévu au paragraphe 4, comme l'exige l'alinéa a) du paragraphe 3, pour que celle-ci se voit accorder les avantages car l'activité d'entreprise activement exercée dans l'État de résidence aux fins de la clause B) 1) I) doit seulement être « similaire à l'activité ou complémentaire de » l'activité d'entreprise exercée dans l'État de la source, et non être « identique à l'activité ou complémentaire » de l'activité d'entreprise exercée dans l'État de la source.

141. L'exemple suivant illustre l'application de la clause B) 1) I) :

- *Exemple : RCO est une société résidente de l'État R. RCO exerce activement une activité d'entreprise dans l'État R qui est similaire à l'activité de SCO, société résidente de l'État S. RCO a été résidente de l'État R pendant 13 mois et a également détenu 25 pour cent du capital de SCO pendant 13 mois. L'individu Y est le seul actionnaire de RCO et est résident de l'État Y. Le paragraphe 2 de l'article 10 des conventions concernant l'impôt sur le revenu conclues entre les États S et Y et entre les États S et R est identique à la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. RCO satisfait donc au critère énoncé à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10 aux fins de l'application du taux plus faible applicable aux dividendes. En l'absence de la*

disposition prévue à la clause B) 1) I) cependant, RCO ne pourrait bénéficier de ce taux car l'individu Y n'aurait pu bénéficier que du taux de 15 pour cent (en vertu de l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 10) s'il avait perçu les dividendes directement de SCO. En vertu de la disposition prévue à la clause B) 1) I) cependant, Y est traité comme une société au sens de l'alinéa c) du paragraphe 2 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R aux fins de l'application du critère reposant sur la comparison des taux, ce qui signifie que RCO satisfait à ce critère. En conséquence, en supposant que tous les autres critères (notamment le critère de non-érosion de la base d'imposition et le critère du bénéficiaire effectif de l'article 10) sont satisfaits, RCO peut bénéficier de l'application du taux plus faible prévu à l'article 10 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R aux dividendes versés par SCO.

142. À la clause B) 1) II) est énoncée la règle applicable pour la détermination du pourcentage du capital d'une société versant un dividende qu'un bénéficiaire équivalent potentiel est réputé détenir aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux, lequel, au même titre que le critère figurant à la clause B) 1) I), influe sur le droit à bénéficier du taux d'imposition plus faible qui aurait été applicable, en vertu de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, au bénéficiaire équivalent si celui-ci avait perçu les dividendes directement. De fait, lorsqu'on applique le critère reposant sur la comparaison des taux décrit à la clause B) 1), la détention indirecte par le bénéficiaire équivalent potentiel d'une participation au capital de la société versant les dividendes doit être considérée comme une participation directe. L'exemple suivant illustre l'application des dispositions figurant à la clause B) 1) II) :

- ***Exemple : XCO et YCO détiennent chacune directement 50 pour cent de RCO, société résidente de l'État R. Pendant 13 mois, RCO a détenu 25 pour cent du capital de SCO et été résidente de l'État R. L'État S a conclu des conventions concernant l'impôt sur le revenu avec les États R, X et Y ; le paragraphe 2 de l'article 10 de ces conventions concernant l'impôt sur le revenu est identique à la disposition correspondante du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. XCO est résidente de l'État X et pourrait bénéficier du statut de personne admissible en vertu de l'alinéa c) du paragraphe 2 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R. YCO est résidente de l'État Y et pourrait aussi bénéficier du statut de personne admissible en vertu de l'alinéa c) du paragraphe 2 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R. XCO et YCO satisfont donc toutes deux au critère énoncé à la clause A) de la définition de bénéficiaire équivalent. Aux fins de déterminer le taux d'imposition applicable aux dividendes versés par SCO dont XCO et YCO auraient pu bénéficier en vertu des conventions fiscales conclues entre leurs pays respectifs et l'État S, XCO et YCO sont chacune traitée, en vertu de la clause B) 1) II), comme si elles détenaient directement 12.5 pour cent du capital de SCO (50 pour cent d'une participation de 25 pour cent au capital de SCO équivalent à 12.5 pour cent, soit le pourcentage des participations respectives détenues indirectement par XCO et YCO dans le capital de SCO considérées comme une participation directe). XCO et YCO ne peuvent donc pas bénéficier du taux d'imposition plus faible prévu à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10 et ne peuvent donc pas être considérées comme des bénéficiaires équivalents car elles ne satisfont pas au critère reposant sur la comparaison des taux d'imposition prévu à la clause B) 1) (voir cependant le paragraphe 147 ci-dessous concernant les autres dispositions qui autoriseraient RCO à bénéficier du taux de 15 pour cent prévu à l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 10 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R).***

143. La clause B) 2) du sous-alinéa (i) contient les règles relatives aux avantages dérivés applicables aux éléments de revenu relevant des articles 7, 13 ou 21. Le bénéficiaire équivalent potentiel doit pouvoir bénéficier d'un avantage en vertu de la convention invoquée au moins aussi favorable que celui octroyé en vertu de la Convention au titre de ces bénéfices d'entreprise, gains ou autres revenus. Les avantages à comparer doivent donc être : premièrement, les avantages qui seraient octroyés par l'État de la source à la société revendiquant le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 si elle pouvait prétendre au bénéfice de ces avantages au titre de l'élément de revenu concerné et, deuxièmement, les avantages qui seraient octroyés par l'État de la source au bénéficiaire équivalent potentiel s'il percevait le revenu directement. L'exemple suivant illustre l'application des dispositions de la clause B) 2) :

- ***Exemple : RCO est une société résidente de l'État R, détenue exclusivement par XCO, société cotée en bourse résidente de l'État X. RCO a signé un contrat pour construire un grand complexe de bureaux dans l'État S. Aux termes de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R, un chantier de construction constitue un établissement stable seulement s'il dure plus de douze mois. Aux termes de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X cependant, un chantier de construction constitue un établissement stable seulement s'il dure plus de six mois. Si le chantier de construction dure plus de six mois, mais moins de douze mois, XCO n'est pas un bénéficiaire équivalent car elle ne peut bénéficier de la même protection, en vertu de l'article 7 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X, que celle dont peut bénéficier une personne admissible en vertu de l'article 7 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R.***

144. La clause C) du sous-alinéa (i) prévoit une limitation supplémentaire lorsque l'élément de revenu a été perçu via une entité considérée comme fiscalement transparente en vertu des lois de l'État contractant dont la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévu au paragraphe 4 est résidente. En pareil cas, nonobstant le fait qu'il puisse satisfaire aux critères prévus à la clause A) ou B) reposant sur une comparaison des conditions prévues par la convention invoquée avec celles de la convention en vertu de laquelle la société revendique le droit aux avantages dérivés, le résident ne satisfait pas aux critères prévus à cette clause si l'élément de revenu concerné ne serait pas considéré comme le revenu de ce résident en vertu d'une disposition analogue à celle prévue au paragraphe 2 de l'article 1 si c'était lui, et non la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévu au paragraphe 4, qui avait perçu l'élément de revenu au titre duquel la société revendique le droit aux avantages. L'exemple suivant illustre l'application de la clause C) :

- ***Exemple : RCO, société cotée en bourse résidente de l'État R, détient des actions de SCO, société résidente de l'État S, via P, société de personnes créée dans l'État S. P est fiscalement transparente en vertu de la législation fiscale nationale de l'État S et est considérée comme une société conformément à la législation fiscale nationale de l'État R. En conséquence, en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 1, les dividendes versés par SCO via P ne sont pas considérés comme des dividendes perçus par RCO, et n'ouvrent donc pas droit au bénéfice d'une réduction de l'imposition à la source dans l'État S en vertu de l'article 10. RCO place XCO, résidente de l'État X, entre elle-même et P. En vertu de la législation fiscale nationale de l'État X, P est fiscalement transparente, et de ce fait, on considère que XCO perçoit des dividendes versés par SCO à P.***

  La convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X contient la version détaillée des paragraphes 1 à 7 de l'article 29. Pour bénéficier des réductions de

l'impôt à la source prélevé sur les dividendes prévues par cette convention, XCO doit satisfaire au critère des avantages dérivés. Bien que les taux appliqués aux dividendes en vertu du paragraphe 2 de l'article 10 de la convention conclue entre les États S et X soient les mêmes que ceux appliqués en vertu de l'article 10 de la convention conclue entre les États S et R, et qu'il soit satisfait au critère prévu à la clause A) du sous-alinéa (i), on ne doit pas considérer que les dividendes auraient été perçus par RCO si RCO, et non XCO, avait détenu SCO via la société de personnes P. En conséquence, en vertu de la clause C), RCO n'est pas un bénéficiaire équivalent et, pour cette raison, XCO ne peut prétendre au bénéfice des avantages dérivés prévus au paragraphe 4 au titre des dividendes versés par SCO via P.

145. La deuxième catégorie de personnes considérées comme « bénéficiaires équivalents » (sous-alinéa (ii) de la définition) recouvre les personnes qui sont résidentes du même État contractant que la société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4. Ces personnes sont des bénéficiaires équivalents si elles peuvent bénéficier des avantages en raison du sous-alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2, ou en vertu du paragraphe 5 en tant que société de siège. Une société de siège n'est toutefois un bénéficiaire équivalent de la société revendiquant le droit aux avantages conformément au paragraphe 4 que s'il perçoit des intérêts ou des dividendes d'un membre du groupe multinational dont il fait partie. Un critère de comparaison des taux s'applique cependant à tout résident satisfaisant au critère relatif à la société de siège figurant au paragraphe 5 qui perçoit des dividendes ou des intérêts provenant de l'autre État contractant. Ce critère vise à assurer que la société de siège puisse bénéficier au moins des mêmes avantages conférés par la convention au titre des dividendes ou intérêts que la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4 de sorte que si, par exemple, l'article 11 de la Convention prévoit de façon générale l'exonération des intérêts de l'imposition à la source, mais ne la prévoit pas s'agissant d'intérêts versés à une société de siège par un membre d'un groupe multinational dont il fait partie, la société de siège ne soit pas un bénéficiaire équivalent d'une société qui aurait par ailleurs pu bénéficier de l'exonération, conférée par la convention, de l'imposition à la source applicable à un paiement d'intérêts similaire.

146. La troisième catégorie de personnes considérées comme « bénéficiaires équivalents » (sous-alinéa (iii) de la définition) recouvre les personnes qui sont résidentes de l'État de la source. Ces personnes sont des bénéficiaires équivalents si elles peuvent bénéficier d'avantages en raison de l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2, sous réserve que la part détenue par ces résidents du total des droits de vote et de la valeur des actions (et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés telle que définie au paragraphe 7) de la société revendiquant le droit aux avantages dérivés n'excède pas 25 pour cent. Selon le critère de propriété figurant à l'alinéa a) du paragraphe 4, la détention peut être directe ou indirecte, mais dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire doit être un « détenteur intermédiaire admissible » au sens de la définition de cette expression figurant au paragraphe 7 (voir ci-après).

147. Comme indiqué au paragraphe 10 précédent, lorsque le paragraphe 4 relatif aux avantages dérivés s'applique, la définition de bénéficiaire équivalent exclut les personnes qui, en vertu d'une autre convention, peuvent prétendre à un allègement de l'imposition par l'État de la source qui n'est pas aussi favorable que l'allègement prévu par la Convention. Certains États souhaiteront peut-être remédier à l'effet « tout ou rien » ainsi créé qui peut aboutir à refuser tous les avantages conférés par une convention même si la différence entre les allègements prévus par les deux conventions est relativement minime en prévoyant l'octroi d'un allègement d'impôt par l'État de la source similaire à celui qui aurait été accordé en vertu de l'autre

convention. On pourrait aboutir à ce traitement au moyen des autres dispositions proposées ci-après relatives à l'imposition des dividendes, intérêts et redevances et visant à accorder des avantages limités correspondant globalement à ceux qui auraient été accordés en vertu de l'autre convention:

Disposition relative aux dividendes à ajouter à l'article 10

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4 du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères prévus au paragraphe 4 de l'article 29 de la Convention s'agissant de dividendes, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement à cause :

a) du critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 ; ou

b) du critère prévu au sous-alinéa (ii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 , selon lequel une personne pouvant bénéficier d'avantages conformément au paragraphe 5 de l'article 29 peut prétendre à l'application aux dividendes d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable conformément au paragraphe 2 du présent article ;

cette société peut être imposée dans l'État contractant dont la société qui verse les dividendes est résidente et conformément à la législation de cet État. En pareil cas cependant, l'impôt ainsi prélevé ne peut excéder celui résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant les critères cités aux sous-alinéas a) et b) du présent paragraphe) si elles avaient perçu les dividendes directement. Aux fins du présent paragraphe :

c) la détention indirecte par ces personnes de droits de vote de la société versant les dividendes doit être traitée comme une détention directe, et

d) une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État contractant que la société percevant les dividendes.

Disposition relative aux intérêts à ajouter à l'article 11

Nonobstant les dispositions du paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4 du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères prévus au paragraphe 4 de l'article 29 s'agissant de paiements d'intérêts, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement à cause :

a) du critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 ; ou

b) du critère prévu, au sous-alinéa (ii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 , selon lequel une personne pouvant prétendre aux avantages conformément au paragraphe 5 de l'article 29 peut prétendre à l'application aux intérêts d'un taux d'imposition

inférieur ou égal au taux applicable conformément au paragraphe 2 du présent article ;

cette société peut être imposée par l'Etat contractant dans lequel les intérêts sont générés conformément à la législation de cet État. En pareil cas cependant, l'impôt prélevé ne peut excéder celui résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant les critères cités aux sous-alinéas a) et b) du présent paragraphe) si elles avaient perçu les intérêts directement. Aux fins de ce paragraphe, une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État que la société percevant les intérêts.

Diposition relative aux redevances à ajouter à l'article 12

Nonobstant les dispositions du paragraphe 1 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 3 de cet article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères figurant au paragraphe 4 de l'article 29 s'agissant de redevances, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement en raison du critère énoncé à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29, cette société peut être imposée dans l'État contractant dans lequel les redevances sont générées et conformément à la législation de cet État, si ce n'est que l'impôt ainsi prélevé ne peut excéder l'impôt résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicable aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant le critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition) si elles avaient perçu les redevances directement. Aux fins de ce paragraphe, une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État que la société percevant les redevances.

L'expression « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés »

Version détaillée uniquement

f) l'expression « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » désigne les catégories d'actions d'une société ou entité résidente de l'un des États contractants qui permettent à l'actionnaire de bénéficier de droits de participation plus élevés, par voie de dividendes, de paiements lors de rachats d'action ou autrement, dans les revenus engendrés dans l'autre État contractant par des actifs particuliers ou des activités particulières de la société ;

Commentaires sur la définition de « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » dans la version détaillée

148. Selon la définition de l'expression « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés », utilisée aux fins du critère de propriété que l'on retrouve dans diverses dispositions de l'article, on considère qu'une société ou une entité est dotée d'une catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés si certaines de ses actions en circulation sont

assorties de conditions ou autres dispositions conférant à leur détenteur le droit à une fraction du revenu tiré par la société ou l'entité dans l'autre État contractant qui est supérieure à celle à laquelle il aurait pu prétendre en l'absence de ces conditions ou dispositions. Ainsi, par exemple, une société ou entité résidente d'un État contractant est dotée d'une « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » si certaines de ses actions en circulation sont des « actions reflet » ouvrant droit au versement de dividendes selon une formule permettant de les évaluer à un niveau correspondant approximativement au rendement de ses actifs employés dans l'autre État contractant. L'exemple suivant illustre cette situation :

- ***Exemple : ACO est une société résidente de l'État A. ACO a émis des actions ordinaires et des actions privilégiées. Les actions ordinaires sont cotées en bourse et font régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier principal de l'État A. Les actions privilégiées ne comportent pas de droits de vote et donnent seulement le droit à leurs détenteurs de recevoir des dividendes d'un montant égal aux paiements d'intérêts qu'ACO reçoit d'emprunteurs sans lien avec elle de l'État B. Les actions privilégiées sont intégralement détenues par un unique actionnaire résident d'un État tiers avec lequel l'État B n'a pas conclu de convention fiscale. Les actions ordinaires représentent plus de 50 pour cent de la valeur d'ACO et 100 pour cent des droits de vote. Étant donné que le détenteur des actions privilégiées est en droit de recevoir des paiements correspondant aux revenus d'intérêts d'ACO générés dans l'État B, les actions privilégiées constituent une « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » et, comme ces actions ne font pas régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu, ACO ne pourra pas prétendre aux avantages visés à l'alinéa c) du paragraphe 2.***

L'expression « siège principal de direction et de contrôle »

Version détaillée uniquement

g) le « siège principal de direction et de contrôle » d'une société ou d'une entité est situé dans l'État contractant dont elle est un résident seulement si :

(i) les directeurs et les cadres supérieurs de la société ou de l'entité exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société ou l'entité et ses filiales directes et indirectes, et si leurs collaborateurs exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à la préparation et à la prise de ces décisions dans cet État contractant que dans tout autre État ; et

(ii) ces directeurs et cadres supérieurs exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société ou l'entité et ses filiales directes et indirectes et leurs collaborateurs exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à la préparation et à la prise de ces décisions que les cadres ou travailleurs de toute autre société ou entité ;

Commentaires sur la définition de « siège principal de direction et de contrôle » dans la version détaillée

149. L'expression « siège principal de direction et de contrôle » est utilisée à l'alinéa c) du paragraphe 2 et au paragraphe 5 de la version détaillée. Cette expression est à distinguer de celle de « siège de direction effective » utilisée avant 2017 au paragraphe 3 de l'article 4 et dans diverses dispositions, notamment l'article 8, applicables à l'exploitation de navires et d'aéronefs.

Le concept de « siège de direction effective » a été interprété par certains États comme étant d'ordinaire le lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple, un conseil d'administration) prend les décisions sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de la société. La notion de siège principal de direction et de contrôle, en revanche, fait référence au lieu où s'exerce, au quotidien, la responsabilité de la direction de la société ou de l'entité (et de ses filiales directes et indirectes).

150. Le siège principal de direction et de contrôle d'une société ou d'une entité est situé dans l'État de résidence de cette société ou entité seulement si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- ***premièrement, en vertu du sous-alinéa (i), les directeurs et les cadres supérieurs exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société ou l'entité et pour ses filiales directes et indirectes et leurs collaborateurs les aidant à préparer et à prendre ces décisions exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à la préparation et la prise de décisions dans cet État que dans l'autre État ou dans tout État tiers. Il s'agit dès lors d'examiner les activités globales des personnes concernées pour déterminer le lieu où ces activités sont exercées. Dans la plupart des cas, une condition nécessaire, mais non suffisante, est que le Président directeur général et les cadres supérieurs se trouvent normalement dans l'État contractant dont la société est résidente.***
- ***deuxièmement, les directeurs et les cadres supérieurs exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société et pour ses filiales directes et indirectes, et leurs collaborateurs les aidant à prendre ces décisions exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à cette prise de décisions que les cadres ou travailleurs de toute autre ssociété ou entité.***

L'expression « détenteur intermédiaire admissible »

Version détaillée uniquement

h) l'expression « détenteur intermédiaire admissible » désigne un détenteur intermédiaire qui :

(i) soit est un résident d'un État qui a conclu avec l'État contractant auprès duquel le droit à un avantage conféré par la présente Convention est revendiqué une convention de portée générale visant à éviter la double imposition ; ou

(ii) soit est un résident du même contractant que la société appliquant le critère prévu à l'alinéa d) ou f) du paragraphe 2 ou du paragraphe 4 aux fins de déterminer si elle peut bénéficier d'avantages conférés par la Convention ;

Commentaires sur la définition de « détenteur intermédiaire admissible » dans la version détaillée

151. La définition de « détenteur intermédiaire admissible » figurant dans la version détaillée est pertinente aux fins de l'application des critères de propriété énoncés aux alinéas d) et f) du paragraphe 2 ainsi que de la règle relative aux avantages dérivés énoncée au paragraphe 4.

152. Conformément au sous-alinéa (i) de cette définition, un détenteur intermédiaire admissible est une entité résidente d'un État tiers qui a conclu une convention de portée générale concernant l'impôt sur le revenu avec l'État contractant auprès duquel le droit à un avantage conféré par une convention est revendiqué.

153. Comme indiqué dans les Commentaires sur l'article 1, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure des dispositions dans leurs conventions fiscales pour refuser l'application de dispositions spécifiques prévus par des conventions visant les revenus bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux préférentiels » (voir les paragraphes 85 à 100 des Commentaires sur l'article 1) et pour refuser l'application des dispositions de l'article 11 à des intérêts versés à des personnes liées bénéficiant de dispositions du droit interne qui prévoient une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1). Ces États peuvent souhaiter limiter la portée du sous-alinéa (i) afin qu'il ne s'applique qu'aux résidents d'États tiers avec lesquels l'État auprès duquel le droit aux avantages conférés par une convention est revendiqué a conclu des conventions de portée générale concernant l'impôt sur le revenu et qui ne bénéficient pas d'un régime fiscal préférentiel ou de déductions notionnelles à titre de fonds propres. Ceci pourrait être fait en modifiant le sous-alinéa (i) comme suit :

> ***(i) un résident d'un État qui a conclu avec l'État contractant auprès duquel le droit à un avantage conféré par la Convention est revendiqué une convention de portée générale visant à éviter la double imposition et qui ne béneficie pas soit***
>
> > ***A) d'un régime fiscal spécial, pour autant que si la convention en question ne contient pas de définition de régime fiscal spécial similaire aux dispositions incluses dans [référence au paragraphe de la convention qui inclut la définition de « régime fiscal spécial »], les principes de la définition prévue dans la présente Convention s'appliquent, mais sans égard à la condition prévue à l'alinéa (v) de cette définition ; ou***
> >
> > ***B) de déductions notionnelles au titre des fonds propres visées au [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres] ; ou***

154. Conformément au sous-alinéa (ii) de la définition de détenteur intermédiaire admissible, cette expression recouvre également un résident du même État contractant que la société à laquelle le critère de propriété est appliqué conformément aux alinéas d) ou f) du paragraphe 2 ou conformément à la règle relative aux avantages dérivés figurant au paragraphe 4.

L'expression « groupe testé »

Version détaillée uniquement

> *i) l'expression « groupe testé » désigne le résident d'un État contractant qui applique le critère prévu à l'alinéa d) ou f) du paragraphe 2 ou au paragraphe 4 ou 5 pour déterminer s'il peut prétendre aux avantages conférés par la Convention (le « résident testé »), et toute société ou établissement stable qui :*
>
> > *(i) bénéficie avec le résident testé d'un régime de consolidation fiscale ou d'intégration fiscale ou de toute autre régime similaire obligeant les membres du groupe à partager des bénéfices ou des pertes ; ou*

(ii) partage des pertes avec le résident testé en vertu d'un dégrèvement de groupe ou de tout régime de partage des pertes au titre de la période d'imposition considérée ;

Commentaires sur la définition de « groupe testé » dans la version détaillée

155. Dans le présent alinéa, l'expression « groupe testé » est définie aux fins des règles relatives à l'érosion de la base d'imposition énoncées au sous-alinéa (ii) des alinéas d) et f) du paragraphe 2 et des paragraphes 4 et 5. Le groupe testé se compose de la société testée à laquelle est appliquée le critère de non-érosion de la base d'imposition (désignée par l'expression « résident testé ») et de toute société qui bénéficie, avec le résident testé, d'un régime de consolidation fiscale ou d'intégration fiscale ou de toute autre régime similaire autorisant les membres du groupe à patarger des bénéfices ou des pertes, ou de toute société qui, pendant la période d'imposition considérée, partage des pertes avec le résident testé conformément à un régime de dégrèvement de groupe ou à tout autre régime de partage des pertes. S'il n'y a pas de groupe testé, alors le critère de non-érosion de la base d'imposition applicable à un groupe testé ne s'applique pas .

L'expression « revenu brut »

Version détaillée uniquement

j) l'expression « revenu brut » désigne les recettes brutes telles que calculées dans l'État de résidence de la personne au titre de la période d'imposition incluant la date à laquelle les avantages ont été accordés, si ce n'est que lorsqu'une personne exerce activement une activité d'entreprise recouvrant la fabrication, la production ou la vente de biens, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées des coûts des biens vendus, et lorsqu'une personne exerce activement une activité d'entreprise recouvrant la fourniture de services non-financiers, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées des coûts directs supportés pour générer ces recettes, sous réserve que :

(i) sauf lorsque cela est pertinent pour la détermination des avantages prévus à l'article 10 de la Convention, le revenu brut n'inclut pas la part des dividendes qui sont effectivement exonérés d'impôt dans l'État de résidence de la personne, que ce soit en vertu de déductions ou par tout autre moyen ; et

(ii) sauf au titre de la fraction imposable de tout dividende, les transactions réalisées entre des sociétés au sein du groupe testé ne soient pas prises en compte dans le revenu brut d'un groupe testé ;

Commentaires sur la définition de « revenu brut » dans la version détaillée

156. Dans cet alinéa, l'expression « revenu brut » est défini aux fins des règles relatives à l'érosion de la base d'imposition prévues au sous-alinéa (ii) des alinéas d) et f) du paragraphe 2 et aux paragraphes 4 et 5. Le point de départ pour le calcul du revenu brut est constitué par les recettes brutes telles que déterminées dans l'État de résidence de l'entité concernée au titre de la période d'imposition incluant la date à laquelle l'avantage est accordé. Si l'entité exerce activement une activité recouvrant la fabrication, la production ou la vente de biens, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées du coût des biens vendus. Si la filiale testée exerce

activement une activité consistant à fournir des services non-financiers, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées des coûts directs supportés pour générer ces recettes.

157. Le sous-alinéa (i) de la définition prévoit par ailleurs qu'excepté pour déterminer les avantages accordés au titre de dividendes en vertu de l'article 10, le revenu brut n'inclut pas la fraction des dividendes qui sont effectivement exonérés d'impôt dans l'État dont la personne est résidente, que ce soit en vertu de déductions ou par tout autre moyen, indépendamment de l'État de résidence de la société qui verse ces dividendes. Le sous-alinéa (ii) prévoit qu'excepté au titre de la fraction imposable de tout dividende, les transactions réalisées entre des sociétés au sein du groupe testé ne sont pas prises en compte dans le revenu brut d'un groupe testé.

L'expression « organisme de placement collectif »

Version détaillée uniquement

k) [définition possible d'« organisme de placement collectif »][1] *;*

Commentaires sur la définition d'« organisme de placement collectif » dans la version détaillée

158. Comme indiqué dans la note de bas de page de l'alinéa, une définition de l'expression « organisme de placement collectif » devrait être ajoutée si une disposition relative à ces organismes figure à l'alinéa g) du paragraphe 2. Cette définition devrait permettre d'identifier les organismes de placement collectif de chaque État contractant auxquels la disposition est applicable et pourrait être rédigée comme suit :

> ***le terme « organisme de placement collectif » désigne, dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établis dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe ;***

159. Comme expliqué au paragraphe 36 des Commentaires sur l'article 1, il est prévu que les parties entre crochets contiennent des renvois spécifiques aux dispositions pertinentes de la législation fiscale ou de la législation sur les valeurs mobilières de chaque État contractant concernant les OPC auxquels l'alinéa g) du paragraphe 2 devrait s'appliquer.

Paragraphe 7 (version simplifiée) : mode d'application à définir par les autorités compétentes

Version simplifiée uniquement

7. Les autorités compétentes des États contractants peuvent, d'un commun accord, définir le mode d'application de cet article.

Commentaires sur le paragraphe 7 dans la version simplifiée

160. Le paragraphe 7 de la version simplifiée permet aux autorités compétentes des États contractants de définir, d'un commun accord, comment les dispositions des paragraphes précédents de l'article doivent être appliquées. Elles peuvent par exemple s'entendre sur les aspects procéduraux du dépôt d'une demande visant à bénéficier des avantages conférés par une

---

1 Une définition de l'expression « organisme de placement collectif » devrait être ajoutée si une disposition relative à ces organismes est incluse au paragraphe 2 (voir alinéa g) du paragraphe 2).

convention en vertu des dispositions relatives à la dérogation laissée à la discrétion des autorités compétentes du paragraphe 5.

Paragraphe 8

161. Comme mentionné au paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 10, au paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 11 et au paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 12, des abus potentiels peuvent résulter du transfert d'actions, de créances, de droits ou de biens vers des établissements stables établis dans ce seul but dans des pays qui n'imposent pas, ou réservent un traitement fiscal préférentiel, aux revenus de ces actifs. Lorsque l'État de résidence exonère les bénéfices attribuables à ces établissements stables situés dans des juridictions tierces, on ne devrait pas considérer que l'État de la source est tenu d'accorder les avantages prévus par la Convention au titre de ces revenus. Le paragraphe, qui s'applique lorsqu'un État contractant exonère les revenus d'entreprises de cet État attribuables à des établissements stables situés dans des juridictions tierces, prévoit que les avantages de la Convention ne seront pas accordés en pareil cas. Toutefois, cette règle ne s'applique pas si

- ***ces revenus sont imposés de façon substantielle dans l'État où est situé l'établissement stable, ou***
- ***les bénéfices émanent de, ou sont accessoires à, l'exercice actif d'une activité d'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable, à l'exclusion des activités de placement qui ne sont pas effectuées par une banque, une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé.***

162. En vertu de l'alinéa c), dans tous les cas où les avantages sont refusés au titre de ce paragraphe, le résident d'un État contractant qui reçoit les revenus en question peut demander à l'autorité compétente de l'autre État contractant d'accorder ces avantages. L'autorité compétente qui reçoit une telle requête peut, à sa discrétion, accorder ces avantages si elle détermine qu'il est justifié de le faire ; elle consultera cependant l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de rejeter cette demande.

163. L'exemple suivant illustre le type de situation dans lequel le paragraphe est destiné à s'appliquer. Une entreprise d'un État contractant établit un établissement stable dans une juridiction tierce où ses bénéfices sont faiblement ou pas du tout imposés. Les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont exonérés d'impôt par le premier État mentionné, soit en vertu d'une disposition similaire à celle de l'article 23 A inclus dans une convention fiscale conclue entre cet État et la juridiction où est situé cet établissement stable, soit en vertu de la législation nationale du premier État mentionné. L'entreprise perçoit des intérêts provenant de l'autre État contractant, qui sont inclus dans les bénéfices attribuables à l'établissement stable. À supposer que les conditions d'application de l'article 11 soient réunies, l'État d'où proviennent les intérêts serait obligé, en l'absence du paragraphe 8, d'accorder les avantages de la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2 de l'article 11 malgré le fait que ces intérêts sont exonérés d'impôt dans le premier État mentionné et faiblement ou pas du tout imposés dans la juridiction tierce où est situé l'établissement stable. Dans cette situation, les avantages de la Convention seront refusés au titre de ces revenus à moins que l'exception prévue à l'alinéa b), applicable aux revenus émanant de l'exercice actif d'une activité d'entreprise ou qui en constituent un élément accessoire, ne s'applique aux revenus considérés, ou à moins que ces avantages ne soient accordés, en vertu des dispositions relatives à la dérogation discrétionnaire prévues à l'alinéa c), par l'autorité compétente de l'État d'où proviennent les intérêts.

164. Le terme « revenu » au sous-alinéa (i) signifie que la disposition s'applique indépendamment du fait que les revenus concernés constituent ou non des bénéfices d'entreprise. Cette règle s'applique donc lorsqu'une entreprise d'un État contractant tire des revenus de l'autre État contractant et que le premier État mentionné considère que le droit ou le bien générateur des revenus se rattache effectivement à un établissement stable situé dans une juridiction tierce (notamment en vertu d'une disposition telle que le paragraphe 2 de l'article 21 d'une convention conclue entre le premier État et la juridiction tierce).

165. Lorsque les conditions prévues aux sous-alinéas (i) et (ii) sont réunies, l'alinéa a) exclut l'octroi des avantages qui s'appliqueraient par ailleurs en vertu des autres dispositions de la Convention si l'élément de revenu en question est considéré comme faisant partie des bénéfices de l'établissement stable situé dans la juridiction tierce et si le montant de l'impôt prélevé sur cet élément de revenu dans cette juridiction tierce est inférieur au plus faible des deux montants suivants : a) le montant de cet élément de revenu multiplié par le taux minimum que les États contractants ont déterminé de manière bilatérale aux fins du présent paragraphe, et b) 60 pour cent du montant de l'impôt auquel serait soumis cet élément de revenu dans l'État de l'entreprise si cet établissement stable était situé dans cet État.

166. L'expression « montant de cet élément de revenu » désigne le montant du revenu en question après déduction de toutes les dépenses relatives à cet élément de revenu qui sont déductibles en vertu de la législation de la juridiction concernée. Ainsi, aux fins de la détermination de l'impôt de la juridiction tierce qui se rapporte à cet élément de revenu, l'impôt applicable à l'ensemble des bénéfices de l'établissement stable situé dans cette juridiction sera d'abord calculé après déduction de toutes les dépenses déductibles, en vertu de la législation de cette juridiction, dans le calcul des bénéfices imposables attribuables à l'établissement stable. L'impôt relatif au montant de l'élément de revenu en question sera alors déterminé en multipliant l'impôt applicable à l'ensemble des bénéfices de l'établissement stable par le rapport entre le montant net de cet élément de revenu (c'est-à-dire le montant brut de cet élément de revenu déduction faites des dépenses déduites dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable qui se rapportent spécifiquement ou proportionnellement à cet élément de revenu) et les bénéfices imposables de l'établissement stable. Un calcul similaire sera effectué aux fins de la détermination de l'impôt qui serait dû dans le premier État à l'égard de cet élément de revenu si cet établissement stable était situé dans cet État ; dans ce cas, les dépenses qui seront déduites sont celles qui sont déductibles en vertu de la législation de cet État.

167. Aux fins de l'exception prévue à l'alinéa b), la référence aux revenus qui émanent de l'exercice actif d'une activité d'entreprise ou qui en constituent un élément accessoire devrait être interprétée comme indiqué aux paragraphes 74 à 76 ci-dessus.

168. Au lieu d'adopter la formulation du paragraphe 8, certains États préféreront peut-être une solution plus complète dont la portée ne serait pas limitée aux situations dans lesquelles une entreprise d'un État contractant est exonérée d'impôt, dans cet État, sur les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans une juridiction tierce, qui n'inclurait pas l'exception applicable aux revenus émanant de l'exercice actif d'une activité d'entreprise ou qui en constituent un élément accessoire et qui n'exigerait pas une évaluation de l'impôt qui aurait été acquitté dans l'État de l'entreprise si l'établissement stable y avait été situé. Dans ce cas, la règle serait applicable à toute situation où les revenus provenant d'un État contractant qui sont attribuables à un établissement stable situé dans une juridiction tierce sont imposés, dans l'État de l'entreprise et dans la juridiction de l'établissement stable, à un taux effectif cumulé inférieur au plus faible des deux éléments suivants : un taux à déterminer de manière bilatérale et

60 pour cent du taux général de l'impôt sur les sociétés en vigueur dans l'État de l'entreprise. Ce qui suit est un exemple de règle qui pourrait être utilisée à cette fin :

> *Lorsqu'une entreprise d'un État contractant tire un revenu de l'autre État contractant et que le premier État considère ce revenu comme attribuable à un établissement stable situé dans une juridiction tierce, les avantages de la présente Convention ne s'appliquent pas à ce revenu si celui-ci est assujetti à un taux effectif d'imposition cumulé dans le premier État et dans la juridiction où est situé l'établissement stable, qui est inférieur au plus faible des deux éléments suivants : [taux à déterminer de manière bilatérale] et 60 pour cent du taux général de droit commun de l'impôt sur les sociétés applicable dans le premier État contractant. Si les avantages prévus par cette Convention sont refusés, en vertu des dispositions de la phrase précédente, à l'égard d'un élément de revenu tiré par un résident d'un État contractant, l'autorité compétente de l'autre État contractant peut néanmoins accorder ces avantages à l'égard de cet élément de revenu si, en réponse à une demande de ce résident, cette autorité compétente considère que l'octroi de ces avantages est justifié au regard des motifs pour lesquels ce résident n'a pas satisfait les conditions de ce paragraphe (tel l'existence de pertes). L'autorité compétente de l'État à laquelle une demande a été faite en vertu de la phrase précédente consulte l'autorité compétente de l'autre État avant d'accepter ou de rejeter la demande.*

Paragraphe 9

169. Le paragraphe 9 reflète les principes définis aux paragraphes 61 et 76 à 80 des Commentaires sur l'article 1, selon lesquels les avantages d'une convention fiscale ne devraient pas être accordés lorsqu'un des objets principaux des montages ou des transactions concernés est de bénéficier d'un avantage en vertu d'une convention fiscale et que l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention fiscale. Les principes qui sous-tendent ces paragraphes sont intégrés dans la Convention elle-même par l'intermédiaire du paragraphe 9 en vue de permettre aux États de s'attaquer aux cas d'utilisation abusive de la Convention même si leur droit interne ne leur permet pas de le faire conformément aux paragraphes 76 à 80 des Commentaires sur l'article 1 ; se trouve par ailleurs confirmée dans le paragraphe 9 l'application de ces principes aux États dont le droit interne permet déjà de s'attaquer à ces cas.

170. Les dispositions du paragraphe 9 ont pour effet de permettre de refuser un avantage conféré par une convention fiscale lorsqu'un des principaux objets d'un montage ou d'une transaction est l'octroi d'un avantage prévu par la Convention. En pareil cas cependant, la dernière partie du paragraphe offre à la personne à laquelle le bénéfice de l'avantage serait par ailleurs refusé la possibilité d'établir que l'octroi de l'avantage, dans ces circonstances, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la Convention.

171. Le paragraphe 9 complète et ne limite en rien la portée ou l'application des dispositions des paragraphes 1 à 7 (règle de la limitation des avantages) et du paragraphe 8 (la règle applicable à un établissement stable situé dans une juridiction tierce) : un avantage qui est refusé en vertu de ces paragraphes n'est pas un « avantage au titre de la Convention » susceptible d'être également refusé en vertu du paragraphe 9. En outre, les principes énoncés dans les Commentaires sur le paragraphe 9 ne doivent pas être utilisés pour interpréter les paragraphes 1 à 8, et vice-versa.

172. Inversement, le fait qu'une personne peut prétendre aux avantages accordés en vertu des paragraphes 1 à 7 ne signifie pas que ceux-ci ne peuvent pas être refusés en vertu du paragraphe 9. Les paragraphes 1 à 7 contiennent des règles qui sont principalement centrées sur

la nature juridique, la propriété et les activités en général des résidents d'un État contractant. Comme le montre l'exemple décrit au paragraphe suivant, ces règles n'impliquent pas qu'une transaction ou un montage auquel ce résident est partie ne peut pas constituer une utilisation abusive d'une disposition d'une convention.

173. Le paragraphe 9 doit se lire dans le contexte des paragraphes 1 à 7 et du reste de la Convention, y compris de son préambule. Cela est particulièrement important aux fins de déterminer l'objet et le but des dispositions pertinentes de la Convention. Prenons, à titre d'exemple, une société cotée en bourse dont les actions font régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu dans l'État contractant dont elle est résidente et qui tire des revenus de l'autre État contractant. Dès lors que cette société est une « personne admissible » au sens du paragraphe 2, il est évident que les avantages découlant de la Convention ne devraient pas être refusés uniquement au regard de la structure de l'actionnariat de cette société, par exemple, parce qu'une majorité des actionnaires ne sont pas résidents du même État. L'alinéa c) du paragraphe 2 a pour objet et pour but d'établir un seuil pour le droit aux avantages de sociétés cotées en bourse dont les actions sont détenues par des résidents d'États différents. Le fait qu'une telle société est une personne admissible ne signifie toutefois pas que les avantages ne pourraient pas lui être refusés au titre du paragraphe 9 pour des motifs sans rapport avec la composition de son actionnariat. Supposons par exemple que cette société cotée en bourse est une banque agissant comme société relais dans un montage financier destiné à faire bénéficier indirectement un résident d'un État tiers de l'avantage d'une imposition à la source plus faible en vertu d'une convention. Dans ce cas, le paragraphe 9 s'appliquerait pour refuser cet avantage étant donné que l'alinéa c) du paragraphe 2, lorsqu'il est lu dans le contexte du reste de la Convention et, en particulier, de son préambule, ne peut être considéré comme ayant pour objet, partagé par les deux États contractants, d'autoriser des transactions constituant du chalandage fiscal conclues par des sociétés cotées en bourse.

174. Les dispositions du paragraphe 9 prévoient qu'un État contractant peut refuser les avantages d'une convention fiscale lorsqu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, qu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction était l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale. Ces dispositions visent à garantir que les conventions fiscales sont appliquées conformément à l'objectif poursuivi lors de leur conclusion, à savoir octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi, et non grâce à des montages ayant pour objet principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable.

175. L'expression « avantage » recouvre toutes les formes de limitation (réduction, exonération, report ou remboursement d'impôt) de l'imposition applicable à l'État de la source au titre des articles 6 à 22 de la Convention, l'élimination de la double imposition prévue à l'article 23 et la protection assurée aux résidents et aux nationaux d'un État contractant au titre de l'article 24 ainsi que toute autre limitation similaire. Elle recouvre par exemple les limitations des droits d'imposition d'un État contractant sur les dividendes, intérêts ou redevances provenant de cet État et versés à un résident de l'autre État (qui en est le bénéficiaire effectif) en vertu des articles 10, 11 ou 12. Elle recouvre en outre les limitations des droits d'imposition d'un État contractant, en vertu de l'article 13, sur les gains provenant de l'aliénation, par un résident de l'autre État, de biens mobiliers situés dans le premier État. Lorsqu'une convention fiscale prévoit d'autres limitations (comme une disposition prévoyant un crédit d'impôt fictif), les dispositions du présent article s'appliquent également à cet avantage.

176. La formule « ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir » est volontairement très large de façon à couvrir les situations dans lesquelles la personne qui revendique l'octroi des avantages conférés par une convention fiscale peut le faire au titre d'une transaction qui n'est pas celle qui a été effectuée en ayant comme un de ses principaux objets l'obtention de cet avantage. L'exemple qui suit illustre cette situation :

> ***TCO, société résidente de l'État T, a acquis la totalité des actions et des dettes de SCO, société résidente de l'État S, précédemment détenues par la société mère de SCO. Il s'agit notamment d'un prêt consenti à SCO à un taux d'intérêt de 4 pour cent, payable sur demande. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et tout intérêt versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les intérêts à un taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S ne prévoit pas de retenue à la source sur les intérêts payés par une société résidente d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est une société résidente de l'autre État ; en outre, cette convention ne contient pas de dispositions similaires aux paragraphes 1 à 7. TCO décide de transférer le prêt à RCO, filiale résidente de l'État R, en échange de trois billets à ordre payables sur demande sur lesquels le taux d'intérêt est de 3.9 pour cent.***
>
> ***Dans cet exemple, bien que RCO demande à bénéficier des avantages prévus dans la convention conclue entre l'État R et l'État S au titre d'un prêt accordé pour des motifs commerciaux valables, si les faits propres à la situation font apparaître que l'un des principaux objets de la transaction consistant pour TCO à transférer le prêt à RCO était d'obtenir, pour RCO, l'avantage conféré par la convention conclue entre l'État R et l'État S, alors la disposition s'appliquera et conduira à refuser cet avantage dans la mesure où c'est le transfert du prêt qui aurait permis indirectement d'en bénéficier.***

177. L'expression « montage ou transaction » doit être interprétée au sens large et recouvre tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Elle recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû. Cette expression englobe également les montages relatifs à l'établissement, à l'acquisition ou au maintien d'une personne qui est à l'origine du revenu, y compris la qualification de cette personne comme résident d'un des États contractants, et recouvre les mesures que des personnes peuvent prendre elles-mêmes pour établir leur résidence. Constituent par exemple un « montage » les mesures prises pour s'assurer que les réunions du conseil d'administration d'une société aient lieu dans un pays différent afin de pouvoir faire valoir que la société a changé de résidence. Une transaction peut à elle seule permettre d'obtenir un avantage, ou, conjuguée à une série plus complexe de transactions, concourir à l'obtention d'un avantage. Dans les deux cas, les dispositions du paragraphe 9 peuvent s'appliquer.

178. Afin de déterminer si un des objets principaux de toute personne concernée par un montage ou une transaction est d'obtenir des avantages au titre de la Convention, il importe d'analyser de manière objective les buts et objets poursuivis par l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion de ce montage ou de cette transaction ou qui y participent. La détermination des objets d'un montage ou d'une transaction est une question d'ordre factuel à laquelle on ne peut répondre qu'en examinant cas par cas toutes les circonstances qui entourent ce montage ou cette transaction. Il n'est pas nécessaire de trouver une preuve concluante de l'intention d'une personne concernée par un montage ou une transaction, mais il doit être possible de conclure raisonnablement, après analyse objective des faits et circonstances propres à chaque situation, qu'un des objets principaux du montage ou de la transaction était d'obtenir les avantages de la convention fiscale. On ne doit toutefois pas présupposer à la légère que

l'obtention d'un avantage conféré par une convention fiscale était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction, et se borner à examiner les effets d'un montage ne permettra généralement pas de tirer une conclusion à propos de ses objets. Toutefois, lorsqu'un montage ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage.

179. Une personne ne peut éviter l'application de ce paragraphe en se contentant d'affirmer que le montage ou la transaction n'a pas été conclu en vue d'obtenir les avantages de la Convention. Tous les éléments de preuve doivent être évalués afin de déterminer s'il est raisonnable de conclure qu'un montage ou une transaction a été conclu à cette fin. La démarche suivie doit revêtir un caractère raisonnable, ce qui signifie que la possibilité qu'il puisse exister des interprétations différentes des faits doit être objectivement prise en compte.

180. La référence à « un des principaux objets » qui figure au paragraphe 9 signifie que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, d'un montage ou d'une transaction. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention de l'avantage. Une personne peut par exemple vendre un bien pour diverses raisons, mais si, avant la vente, cette personne devient un résident d'un des États contractants et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence est d'obtenir un avantage au titre d'une convention fiscale, le paragraphe 9 pourrait s'appliquer nonobstant le fait que le changement de résidence peut avoir d'autres principaux objets, comme faciliter la vente du bien ou réinvestir le produit de la cession.

181. Un objet ne sera pas un objet principal lorsqu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction qui, seul ou conjugué à d'autres, a permis d'obtenir l'avantage. En particulier, lorsqu'un montage est inextricablement lié à une activité commerciale essentielle et que sa forme n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage, il est peu probable que l'on considère que son principal objet est d'obtenir l'avantage. Toutefois, lorsqu'un montage est conclu dans le but d'obtenir des avantages similaires en vertu de plusieurs conventions, on ne doit pas considérer que l'obtention d'avantages au titre d'autres traités empêchera de considérer que l'octroi d'un avantage au titre d'une convention a été l'objet principal de ce montage. Supposons, à titre d'exemple, qu'un contribuable qui est un résident de l'État A participe à un montage avec une institution financière résidente de l'État B agissant à titre de société-relais afin que celle-ci investisse, pour le bénéfice final de ce contribuable, dans des obligations émises dans un grand nombre d'États avec lesquels l'État B, au contraire de l'État A, a conclu des conventions fiscales. Si les faits et les circonstances font apparaître que le montage a eu pour principal objet d'obtenir des avantages conférés par ces conventions fiscales, il ne faudrait pas considérer que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention spécifique n'était pas un des principaux objets de ce montage. De même, des objectifs visant à éviter l'application du droit interne ne devrait pas être utilisés pour prétendre que l'obtention d'un avantage découlant de la convention n'était qu'un aspect accessoire.

182. Les exemples suivants illustrent l'application de ce paragraphe (les exemples figurant au paragraphe 187 ci-dessous doivent également être pris en compte pour déterminer si, et dans quelles circonstances, le paragraphe s'appliquerait dans le cas de mécanismes de sociétés-relais). Il est important de se rappeler, lors de la lecture de ces exemples, que l'on doit déterminer de l'application du paragraphe 9 au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation. Les exemples suivants sont donc offerts à titre purement illustratif et ne doivent pas

être interprétés comme stipulant les conditions ou exigences que des transactions similaires doivent satisfaire afin d'éviter l'application des dispositions du paragraphe 9 :

- ***Exemple A : TCO, société résidente de l'État T, détient des actions de SCO, société cotée sur le marché boursier de l'État S. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et, en conséquence, tout dividende versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les dividendes au taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, en vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, aucune retenue á la source ne s'applique aux dividendes versés par une société résidente d'un État contractant dont le bénéficiaire effectif est une société résidente de l'autre État. TCO conclut un accord avec RCO, une institution financière indépendante résidente de l'État R, en vertu duquel TCO confère à RCO le droit au versement de dividendes qui ont été déclarés mais non encore versés par SCO.***

  Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits ou circonstances démontrant le contraire, il serait raisonnable de conclure qu'un des principaux objets du montage par lequel TCO confère à RCO le droit au versement de dividendes était que RCO obtienne l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes prévue par la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, et qu'il serait contraire à l'objet et au but de la convention fiscale d'accorder le bénéfice d'une exonération obtenue grâce à un montage relevant du chalandage fiscal.

- ***Exemple B : SCO, société résidente de l'État S, est la filiale de TCO, société résidente de l'État T. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et, en conséquence, tout dividende versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les dividendes au taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, en vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, le taux applicable pour la retenue à la source sur les dividendes versés par une société de l'État S à un résident de l'État R s'élève à 5 pour cent. TCO conclut dès lors un accord avec RCO, institution financière résidente de l'État R et personne admissible au titre de l'alinéa c) du paragraphe 2 de cet article, accord en vertu duquel RCO acquiert pendant une période de trois ans l'usufruit des actions privilégiées sans droit de vote de SCO émises récemment. TCO est le nu-propriétaire de ces actions privilégiées. Le fait d'avoir l'usufruit donne à RCO le droit de percevoir les dividendes attachés à ces actions privilégiées. Le montant versé par RCO pour acquérir l'usufruit correspond à la valeur actualisée des dividendes à verser sur les actions privilégiées pendant une période de trois ans (actualisés au taux auquel TCO pourrait emprunter à RCO).***

  Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits et circonstances démontrant le contraire, il serait raisonnable de conclure qu'un des principaux objets du montage au titre duquel RCO a acquis l'usufruit des actions privilégiées émises par SCO était l'obtention de l'avantage que représente le plafond de 5 pour cent applicable à l'imposition à la source des dividendes prévue par la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, et qu'il serait contraire à l'objet et au but de la convention fiscale d'accorder cet avantage obtenu grâce à un montage relevant du chalandage fiscal.

- ***Exemple C : RCO, société résidente de l'État R, exerce son activité dans le secteur de la production d'appareils électroniques et son activité est en pleine expansion. Elle envisage de construire une unité de fabrication dans un pays en développement afin de bénéficier de coûts de fabrication plus faibles. Après un examen préliminaire, des lieux d'implantation possibles ont été repérés dans trois pays différents. Ces trois pays présentent des environnements politiques et économiques similaires. Considérant que***

l'État S est le seul de ces pays avec lequel l'État R a signé une convention fiscale, il a été décidé de construire l'usine dans cet État.

Dans cet exemple, la décision d'investir dans l'État S est prise à la lumière des avantages découlant de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, mais il est clair que l'investissement et la construction de l'usine sont liés à l'expansion des activités de RCO et au fait que les coûts de fabrication sont plus bas dans ce pays. Dans cet exemple, on ne peut pas raisonnablement considérer qu'un des principaux objets de la construction de l'usine est l'obtention d'avantages conférés par la convention. De plus, dès lors que des conventions fiscales ont globalement pour objectif d'encourager les investissements transnationaux, l'obtention des avantages de la convention conclue entre l'État S et l'État R au titre de l'investissement réalisé dans l'usine construite dans l'État S est conforme à l'objet et au but des dispositions de cette convention.

– *Exemple D : RCO est un organisme de placement collectif résident de l'État R et gère un portefeuille diversifié de placements réalisés sur les marchés financiers internationaux. RCO détient actuellement 15 pour cent de son portefeuille sous forme d'actions de sociétés résidentes de l'État S qui lui versent chaque année des dividendes. En vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, le taux de l'impôt prélevé à la source sur les dividendes est ramené de 30 à 10 pour cent.*

  Les décisions d'investissement de RCO tiennent compte de l'existence d'avantages fiscaux offerts dans le cadre du large réseau de conventions fiscales conclues par l'État R. Les actionnaires de RCO sont en majorité des résidents de l'État R, mais un certain nombre d'entre eux (les actionnaires minoritaires) sont des résidents d'États avec lesquels l'État S n'a pas signé de convention fiscale. Les décisions prises par les actionnaires d'investir dans RCO ne sont pas motivées par la réalisation d'un investissement particulier effectué par RCO, et la stratégie d'investissement de RCO n'est pas déterminée par la situation fiscale de ses actionnaires. RCO distribue chaque année la quasi-totalité de ses bénéfices à ses actionnaires et acquitte dans l'État R des impôts sur les bénéfices non distribués au cours de l'année.

  En prenant la décision d'investir dans les actions de sociétés résidentes de l'État S, RCO a tenu compte de l'existence d'un avantage dont bénéficient les dividendes au titre de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, mais ce seul facteur ne suffit à lui seul à déclencher l'application du paragraphe 9. L'objectif des conventions fiscales est d'offrir des avantages en vue d'encourager les investissements transnationaux et, en conséquence, pour déterminer si le paragraphe 9 s'applique, ou non, à un placement, il est nécessaire d'examiner le contexte dans lequel celui-ci a été réalisé. Dans cet exemple, sauf si l'investissement de RCO s'inscrit dans le cadre d'un montage ou se rapporte à une autre transaction effectuée principalement dans le but de bénéficier de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO l'avantage conféré par la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S.

– *Exemple E : RCO est une société résidente de l'État R et détient depuis cinq ans 24 pour cent des actions de la société SCO, résidente de l'État S. À la suite de l'entrée en vigueur d'une convention fiscale entre les États R et S (convention dont l'article 10 est identique à l'article 10 de ce Modèle de Convention), RCO décide de porter à 25 pour cent le pourcentage des actions de SCO qu'elle détient. Les faits et circonstances font apparaître que la décision d'acquérir ces actions supplémentaires a été motivée principalement par le souhait de bénéficier du taux d'imposition plus faible prévu par l'article 10(2)a) de la convention.*

Dans ce cas, bien qu'un des principaux objets de la transaction par laquelle les actions supplémentaires sont acquises soit manifestement l'obtention de l'avantage conféré par l'article 10(2)a), le paragraphe 9 ne s'applique pas car il peut être établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but de l'article 10(2)a). Dans cet alinéa, il est prévu un seuil arbitraire de 25 pour cent pour déterminer quels sont les actionnaires pouvant prétendre au bénéfice du taux d'imposition plus faible appliqué aux dividendes, et il est conforme à cette approche d'accorder les avantages prévus par l'alinéa à un contribuable qui accroît véritablement sa participation dans une société pour se conformer à cette règle.

– ***Exemple F : TCO est une société cotée en bourse résidente de l'État T. La branche technologies de l'information de TCO, développée dans l'État T, est en plein essor depuis quelques années, grâce à une stratégie dynamique de fusions et d'acquisitions poursuivie par les dirigeants de TCO. RCO, une société résidente de l'État R (État qui a conclu de nombreuses conventions fiscales prévoyant une imposition à la source faible ou nulle des dividendes et des redevances), est la société holding familiale d'un groupe qui est également actif dans le secteur des technologies de l'information. Pratiquement toutes les actions de RCO sont détenues par des résidents de l'État R qui sont des membres de la famille de l'entrepreneur qui a créé et développé les activités du groupe RCO. Les principaux actifs de RCO sont constitués d'actions de filiales situées dans des pays voisins, y compris SCO, une société résidente de l'État S, ainsi que de brevets développés dans l'État R et octroyés sous licence à ces filiales. TCO, intéressée depuis longtemps par l'acquisition des activités du groupe RCO et de son portefeuille de brevets, a fait une offre en vue d'acquérir la totalité des actions de RCO.***

  Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits et circonstances prouvant le contraire, il serait raisonnable de conclure que les objets principaux de l'acquisition de RCO sont liés à l'expansion des activités du groupe TCO et n'incluent pas l'obtention des avantages octroyés par la convention conclue entre les États R et S. Le fait que RCO agisse principalement comme société holding est sans effet sur cette conclusion. Il se pourrait très bien qu'une fois les actions de RCO acquises, les dirigeants de TCO tiennent compte des avantages de la convention fiscale conclue entre les États R et S avant de décider de conserver dans RCO les actions de SCO et les brevets concédés en licence à SCO. Néanmoins, cela ne constituerait pas un but de la transaction en question, qui est l'acquisition des actions de RCO.

– ***Exemple G : TCO, société résidente de l'État T, est une société cotée en bourse. Elle détient directement ou indirectement un certain nombre de filiales dans différents pays. La plupart de ces sociétés exercent les activités du groupe TCO sur les marchés locaux. Dans une région, TCO détient les actions de cinq de ces sociétés, chacune située dans des États voisins différents. TCO envisage de créer une société régionale chargée de fournir des services intra-groupe à ces sociétés, y compris des services de gestion de type comptabilité, conseil juridique et gestion de ressources humaines ; des services de financement et de trésorerie tels que la gestion des risques de change et l'organisation de transactions de couverture, ainsi que d'autres services connexes non financiers. Après un examen des emplacements possibles, TCO décide d'implanter la société régionale RCO dans l'État R. Cette décision est principalement motivée par l'existence d'une main d'œuvre qualifiée, d'un système juridique fiable, d'un environnement propice aux affaires, d'une stabilité politique, de l'appartenance à un groupement régional, d'un secteur bancaire sophistiqué et du réseau étendu de conventions de double imposition de l'État R, qui englobe ses conventions fiscales avec les cinq États dans lesquels TCO possède des filiales, qui appliquent tous de faibles taux de retenues à la source.***

Dans cet exemple, se contenter d'examiner les effets des conventions sur les paiements futurs dus par les filiales à la société régionale ne permettrait pas de tirer une conclusion sur le but poursuivi par la création de RCO par TCO. Si l'on admet que les services intra-groupe que RCO doit fournir, y compris la prise de décisions nécessaires à l'exercice de ses activités, constituent une activité d'entreprise réelle par le biais de laquelle RCO exerce des fonctions économiques substantielles, en utilisant des actifs réels et en assumant des risques réels, et que cette activité est exercée par RCO au moyen de son propre personnel situé dans l'État R, il ne serait pas raisonnable de refuser les avantages des conventions conclues entre l'État R et les cinq États où les filiales sont implantées, sauf si d'autres faits indiquent que RCO a été fondée pour d'autres fins fiscales ou si RCO s'engage dans des transactions spécifiques auxquelles le paragraphe 9 s'appliquerait (voir également l'exemple F au paragraphe 187 ci-dessous concernant les intérêts et autres formes de rémunération que RCO pourrait tirer de ses activités de financement intra-groupe).

– ***Exemple H : TCO, société résidente de l'État T, est cotée sur le marché boursier de l'État T. C'est la société mère d'une entreprise multinationale qui exerce diverses activités au niveau mondial (vente en gros, vente au détail, production manufacturière, investissement, financement, etc.). En raison de problèmes liés aux transports, au décalage horaire, à la pénurie de personnel maîtrisant les langues étrangères et à la localisation à l'étranger de partenaires commerciaux, il est difficile pour TCO de gérer ses activités à l'étranger depuis l'État T. Par conséquent, TCO crée RCO, une filiale résidente de l'État R (pays qui compte des marchés commerciaux et financiers internationaux développés et des ressources humaines qualifiées et abondantes), comme base de développement de ses activités commerciales à l'étranger. RCO exerce diverses activités d'entreprise, comme la vente en gros, la vente au détail, la production manufacturière, le financement et l'investissement national et international. RCO possède les ressources humaines et financières (dans différents domaines tels que les affaires juridiques, financières et fiscales, la comptabilité, la gestion des risques, les audits et contrôles internes) nécessaires à l'accomplissement de ces activités. Il est clair que les activités de RCO constituent l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État R.***

  Dans le cadre de ses activités, RCO se lance également dans le développement de nouvelles installations de fabrication dans l'État S. À cette fin, elle injecte des fonds propres et octroie des prêts à SCO, une filiale résidente de l'État S que RCO a créée dans le but de posséder ces installations. RCO recevra des dividendes et des intérêts de SCO.

  Dans cet exemple, RCO a été constituée pour des raisons d'efficience commerciale, et le fait qu'elle finance SCO par des fonds propres et des prêts s'inscrit dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État R. Sur la base de ces faits et en l'absence d'autres faits qui indiqueraient que l'objet principal de la création de RCO ou du financement de SCO était d'obtenir les avantages prévus par la convention conclue entre les États R et S, le paragraphe 9 ne s'appliquerait pas à ces transactions.

– ***Exemple I : RCO, société résidente de l'État R, est un organisme de gestion collective qui octroie des licences pour le compte de détenteurs de droits d'auteur et de droits voisins au titre de spectacles musicaux en public ou de la diffusion de cette musique à la radio, à la télévision ou sur l'Internet. SCO, société résidente de l'État S, mène des activités similaires dans l'État S. Les artistes et détenteurs de droits d'auteur de divers pays font de RCO ou SCO leur agent pour octroyer des licences et recevoir des redevances au titre des droits d'auteur et des droits voisins qu'ils détiennent ; RCO et SCO distribuent à chaque détenteur le montant des redevances qu'ils perçoivent pour le compte de ce détenteur, minoré d'une commission (le plus souvent, le montant versé à chaque détenteur est relativement faible).***

RCO a conclu un accord avec SCO qui prévoit que SCO octroie des licences aux utilisateurs dans l'État S et verse des redevances à RCO au titre des droits gérés par RCO ; RCO fait de même dans l'État R au titre des droits que SCO gère. SCO a convenu avec l'administration fiscale de l'État S qu'il traitera la retenue d'impôt sur les redevances au titre des paiements qu'il effectue au profit de RCO, sur la base des conventions applicables entre l'État S et l'État de résidence de chaque détenteur de droits représenté par RCO, à partir des informations communiquées par RCO, car ces détenteurs de droits sont les bénéficiaires effectifs des redevances payées par SCO à RCO.

Dans cet exemple, il est clair que les accords passés entre les détenteurs de droits et RCO et SCO, ainsi qu'entre SCO et RCO, ont été mis en place en vue d'assurer une gestion efficiente de l'octroi de licences et du recouvrement de redevances concernant un grand nombre de transactions d'un faible montant. Bien que l'un des objectifs de ces accords puisse être de garantir que la retenue d'impôt soit prélevée au taux prévu par la convention sans que chaque détenteur de droits ait à demander un remboursement sur les paiements d'un faible montant, ce qui serait fastidieux et onéreux, il ne fait pas de doute que cet objet, qui contribue à promouvoir une application correcte et efficace des conventions fiscales, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes des conventions applicables.

– *Exemple J : RCO est une société résidente de l'État R. Elle a remporté un appel d'offres relatif à la construction d'une centrale électrique pour SCO, société indépendante résidente de l'État S. Le chantier de construction devrait durer 22 mois. Lors de la négociation du contrat, le projet est divisé sous la forme de deux contrats, couvrant chacun 11 mois. Le premier contrat est conclu avec RCO, le second avec SUBCO, filiale entièrement détenue par RCO et résidente de l'État R qui a été récemment créée. À la demande de SCO, qui voulait s'assurer que RCO serait contractuellement responsable de la bonne exécution des deux contrats, les accords contractuels prévoient que RCO est conjointement et solidairement responsable avec SUBCO de l'accomplissement des obligations contractuelles incombant à SUBCO au titre du contrat liant SUBCO et SCO.*

  Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits et circonstances attestant le contraire, il serait raisonnable de conclure que l'un des objets principaux de la conclusion d'un contrat distinct en vertu duquel SUBCO s'engage à mener à bien une partie du projet de construction est l'obtention par RCO et SUBCO de l'avantage prévu par la règle figurant au paragraphe 3 de l'article 5 de la Convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S. Dans ces circonstances, l'octroi de l'avantage prévu par cette règle serait contraire à l'objet et au but des dispositions de ce paragraphe, puisque le délai qui y est visé serait alors dépourvu de sens.

– *Exemple K : RCO, société résidente de l'État R, est une filiale entièrement détenue par un Fonds qui est un investisseur institutionnel résident de l'État T et qui a été créé dans l'État T et est soumis à la réglementation de cet État. RCO a pour seul but de tirer un rendement de ses investissements en tant que plateforme régionale d'investissement de ce Fonds grâce à l'acquisition et la gestion d'un portefeuille diversifié de sociétés non cotées situées dans des pays appartenant à un groupement régional incluant l'État R. La décision d'implanter la plateforme d'investissement régionale dans l'État R était motivée principalement par l'existence d'administrateurs connaissant les règlements et pratiques commerciales de la région ainsi que d'une main-d'œuvre qualifiée et multilingue, par l'appartenance de l'État R à un groupement régional et par son vaste réseau de conventions fiscales incluant sa convention avec l'État S, qui prévoit de faibles taux de retenue à la source. RCO emploie une équipe locale de gestionnaires expérimentés pour examiner les recommandations d'investissement du Fonds et exercer plusieurs autres*

fonctions qui, selon le cas, peuvent inclure l'approbation et la surveillance des investissements, l'exécution de fonctions de trésorerie, la tenue de la comptabilité et des registres de RCO et la vérification de la conformité aux exigences réglementaires dans les États où il investit. Le conseil d'administration de RCO est nommé par le Fonds et comprend une majorité d'administrateurs résidents de l'État R qui possèdent des compétences en gestion de placements ainsi que des membres de l'équipe de gestion mondiale du Fonds. RCO paie des impôts et dépose des déclarations fiscales dans l'État R.

RCO envisage à présent de procéder à un investissement dans SCO, une société résidente de l'État S. Cet investissement dans SCO ne représenterait qu'une partie du portefeuille d'investissements total de RCO, qui comprend, en sus de l'État S, des investissements dans plusieurs pays qui sont aussi membres du même groupement régional. En vertu de la convention fiscale entre les États R et S, le taux de la retenue à la source sur les dividendes est réduit de 30 à 5 pour cent. En vertu de la convention fiscale entre les États S et T, le taux de la retenue à la source sur les dividendes est de 10 pour cent.

Pour décider s'il faut investir ou non dans SCO, RCO prend en considération l'existence d'un avantage relatif aux dividendes en vertu de la convention fiscale entre les États R et S, mais celui-ci ne serait pas à lui seul suffisant pour déclencher l'application du paragraphe 9. Le but des conventions fiscales est d'accorder des avantages pour encourager les investissements transnationaux et, pour déterminer si le paragraphe 9 s'applique ou non à un investissement, il faut donc d'abord examiner le contexte dans lequel l'investissement a été réalisé, et notamment les raisons de la création de RCO dans l'État R et les fonctions d'investissement et autres activités exercées dans cet État. Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits ou circonstances montrant que l'investissement de RCO s'inscrit dans un montage ou concerne une autre transaction qui a été entreprise principalement dans le but d'obtenir les avantages de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO le bénéfice de la convention fiscale entre les États R et S.

– ***Exemple L : RCO, une société de titrisation résidente de l'État R, a été créée par une banque qui lui a vendu un portefeuille de prêts et d'autres créances dus par des débiteurs situés dans plusieurs juridictions. RCO est entièrement financée par de la dette. Il a émis une seule action détenue en fidéicommis et n'ayant aucune valeur économique. Les financements de RCO par dette ont été obtenus en émettant des obligations détenues par un grand nombre d'investisseurs extérieurs. Ces obligations sont cotées auprès d'une bourse reconnue qui permet de les négocier sur le marché secondaire et elles sont détenues par l'intermédiaire d'un système de compensation. Pour satisfaire à ses obligations réglementaires, la banque a en outre conservé un faible pourcentage des titres de dette cotés qui ont été émis par RCO et qui sont détenus par de nombreux investisseurs. Actuellement, 60 pour cent du portefeuille de RCO est composé de créances de petites et moyennes entreprises résidentes de l'État S pour lesquelles RCO perçoit régulièrement des intérêts. La banque est résidente de l'État T, lequel a conclu avec l'État S une convention fiscale procurant des avantages équivalents à ceux de la convention entre les États R et S. En vertu de la convention fiscale entre les États R et S, le taux de la retenue à la source sur les intérêts est plafonné à 10 pour cent (le droit interne de l'État S prévoit une retenue à la source de 30 pour cent).***

En créant RCO, la banque a pris en compte un grand nombre de facteurs tels que le cadre solide régissant la titrisation dans l'État R, sa législation sur ce sujet et dans d'autres domaines connexes, l'existence de services de soutien et d'un personnel expérimenté et compétent dans l'État R ainsi que les avantages fiscaux procurés par le vaste réseau de conventions fiscales de celui-ci. La décision des investisseurs d'investir dans RCO n'est pas dictée par un quelconque investissement en particulier qui aurait été réalisé par RCO

et la stratégie d'investissement de RCO ne résulte pas de la situation fiscale des investisseurs. RCO est imposée dans l'État R sur les revenus perçus et peut prétendre à la déduction de tous les paiements d'intérêts effectués au profit des investisseurs.

En prenant la décision de vendre des créances appartenant à des entreprises résidentes de l'État S, la banque et RCO ont pris en considération l'existence d'un avantage relatif aux intérêts prévu par la convention fiscale entre les États R et S, mais celui-ci ne serait pas à lui seul suffisant pour déclencher l'application du paragraphe 9. L'intention des conventions fiscales est d'offrir des avantages pour encourager les investissements transnationaux et, par conséquent, pour déterminer si le paragraphe 9 s'applique ou non à un investissement, il faut prendre en considération le contexte dans lequel cet investissement a été réalisé. Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits ou circonstances montrant que l'investissement de RCO s'inscrit dans un montage ou concerne une autre transaction ayant pour but principal d'obtenir les avantages de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO le bénéfice de la convention fiscale liant les États R et S.

– ***Exemple M : Un fonds d'investissement immobilier prenant la forme d'une société de personnes établie dans l'État C et considérée comme fiscalement transparente en vertu du droit fiscal interne de l'État C, est créé pour investir dans un portefeuille d'actifs immobiliers dans une zone géographique spécifique. Le fonds d'investissement immobilier est géré par un gestionnaire de fonds réglementé et les intérêts dans ce fonds sont commercialisés auprès d'investisseurs institutionnels tels que des fonds de pension et des fonds souverains sur la base du mandat d'investissement du fonds. Des investisseurs résidant dans différentes juridictions s'engagent à contribuer au fonds d'investissement immobilier. La stratégie d'investissement de ce fonds, qui est décrite dans ses documents publicitaires, n'est pas dictée par la situation fiscale des investisseurs mais repose sur l'investissement dans certains actifs immobiliers dans le but de maximiser leur valeur et de réaliser des plus-values de cession. Les investissements du fonds sont effectués par l'intermédiaire de RCO, une société holding établie dans l'État R. RCO gère tous les biens immobiliers du fonds et les détient indirectement par l'intermédiaire de filiales à part entière qui résident dans les États où ces biens sont situés ; il fournit en outre des financements par fonds propres et/ou par emprunt à ces sociétés locales qui détiennent directement les investissements sous-jacents. RCO a été créé pour diverses raisons juridiques et commerciales telles que la nécessité de protéger le fonds d'investissement immobilier des dettes liées à ses actifs immobiliers et d'éventuelles revendications sur ceux-ci ainsi que de faciliter le financement par emprunt (y compris auprès de prêteurs extérieurs) et la réalisation, la gestion et la cession d'investissements. Il a aussi été créé afin de gérer les demandes d'allégement de la retenue à la source en vertu de toute convention fiscale applicable. Cette fonction de RCO est importante car il est administrativement plus simple pour une société d'obtenir les avantages prévus par une convention fiscale que de confier à chaque investisseur institutionnel le soin de faire valoir sa propre demande d'allégement, en particulier si les avantages prévus par la convention et auxquels un investisseur a droit pour un élément donné de revenu ne représentent qu'un faible montant. Après avoir examiné tous les lieux d'implantation possibles, le fonds d'investissement immobilier a décidé de créer RCO dans l'État R. Cette décision reposait principalement sur la stabilité politique de cet État, son système juridique et réglementaire, la connaissance des investisseurs et des prêteurs, l'accès à un personnel possédant les qualifications appropriées et le vaste réseau de conventions fiscales de l'État R, notamment celles qu'il a conclues avec d'autres États de l'aire géographique visée pour les investissements. Cependant, en vertu des conventions fiscales, RCO n'obtient pas d'avantages fiscaux meilleurs que ceux auxquels ses investisseurs***

auraient eu droit s'ils avaient effectué directement les mêmes investissements dans ces États et s'ils avaient obtenu les avantages prévus par les conventions conclues par leur État de résidence.

Dans cet exemple, quoique la décision de créer RCO dans l'État R ait été prise à la lumière de l'existence des avantages prévus par les conventions fiscales entre l'État R et ceux de la zone géographique spécifique visée pour les investissements, il est clair que les investissements immobiliers de RCO sont réalisés dans un but commercial cohérent avec le mandat d'investissement du fonds. De plus, RCO ne tire des conventions fiscales aucun avantage supérieur à ceux auxquels ses investisseurs auraient eu droit et chacun des États dans lesquels RCO réalise des investissements immobiliers est autorisé à taxer les revenus provenant directement de ces investissements. En l'absence d'autres faits ou circonstances démontrant que les investissements de RCO s'inscrivent dans un montage ou concernent une autre transaction ayant pour but principal d'obtenir les avantages de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO le bénéfice des conventions fiscales conclues entre son État de résidence et les États dans lesquels les investissements immobiliers de RCO sont situés.

183. Dans plusieurs de pays, l'application de la règle anti-abus de portée générale figurant dans le droit interne est soumise à un processus d'approbation. Dans certains cas, ce processus prévoit que les différends relatifs à ces dispositions sont examinés en interne par de hauts responsables de l'administration. Dans d'autres cas, le processus autorise des comités consultatifs à donner à l'administration leur avis sur l'application de la règle. Ces processus d'approbation reflètent l'importance des différends dans ce domaine et favorisent une cohérence globale dans l'application de la règle. Les États voudront peut-être mettre en place un processus administratif analogue pour faire en sorte que le paragraphe 9 n'est appliqué qu'après approbation à haut niveau au sein de l'administration.

184. De même, certains États estiment que lorsqu'un avantage d'une convention est refusé à une personne en vertu du paragraphe 9, l'autorité compétente de l'État contractant qui aurait normalement accordé cet avantage devrait avoir la possibilité de considérer que cette personne peut prétendre à cet avantage ou à d'autres avantages au titre de l'élément de revenu ou de capital concerné si ces avantages lui auraient été octroyés en l'absence de la transaction ou du montage qui a déclenché l'application du paragraphe 9. Pour cela, ces États sont libres d'inclure le paragraphe supplémentaire suivant dans leurs conventions bilatérales :

10. Lorsqu'un avantage prévu par cette Convention est refusé à une personne en vertu du paragraphe 9, l'autorité compétente de l'État contractant qui aurait normalement accordé cet avantage doit néanmoins traiter cette personne comme ayant droit à cet avantage, ou à d'autres avantages au titre d'un élément de revenu ou de capital spécifique, si cette autorité compétente, à la demande de cette personne et après examen des faits et circonstances propres au cas, conclut que ces avantages auraient été octroyés à cette personne en l'absence de la transaction ou du montage mentionné au paragraphe 9. L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle la demande a été adressée consulte l'autorité compétente de l'autre État avant de rejeter une demande présentée par un résident de cet autre État en vertu du présent paragraphe.

185. Aux fins de cette disposition optionnelle, la question de savoir si les avantages auraient été octroyés en l'absence de la transaction ou du montage mentionné au paragraphe 9 et la détermination de la nature des avantages à octroyer sont à la discrétion de l'autorité compétente à laquelle la demande est adressée. La disposition optionnelle accorde à l'autorité compétente une grande latitude dans ce domaine. Elle est toutefois tenue de prendre en compte, avant de prendre une décision, les faits et circonstances propres à chaque cas et de consulter l'autorité

compétente de l'autre État contractant avant de rejeter une demande visant à bénéficier d'avantages lorsque demande est formulée par un résident de cet autre État. La première exigence a pour but de veiller à ce que l'autorité compétente examine chaque demande pour ce qu'elle est, tandis que l'exigence relative à la consultation de l'autorité compétente de l'autre État contractant si la demande est adressée par un résident de cet autre État a pour but de faire en sorte que les États contractants traitent des cas similaires de manière cohérente et puissent justifier leur décision en se fondant sur les faits et circonstances propres à chaque cas. Ce processus de consultation ne requiert toutefois pas que l'autorité compétente à laquelle la demande a été présentée obtienne l'accord de l'autorité compétente qui est consultée.

186. L'exemple suivant illustre l'application de cette disposition optionnelle. Supposons qu'une personne physique qui est résidente de l'État R et qui détient des actions dans une société résidente de l'État S cède le droit de percevoir des dividendes déclarés par cette société à une autre société résidente de l'État R qui détient plus de 10 pour cent du capital de la société qui paie ces dividendes, dans le but principal de bénéficier du taux réduit d'imposition à la source prévu par l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10. Dans ce cas, s'il s'avère que l'avantage de cet alinéa doit être refusé en application du paragraphe 9, la disposition alternative autoriserait l'autorité compétente de l'État S à accorder l'avantage du taux réduit d'imposition prévu par l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 10 si cette autorité compétente détermine que cet avantage aurait été octroyé en l'absence de la cession à une autre société du droit de percevoir des dividendes.

187. Pour diverses raisons, certains États peuvent ne pas être en mesure d'accepter la règle mentionnée au paragraphe 9. Pour traiter efficacement toutes les formes de chalandage fiscal, ces États devront néanmoins compléter la règle de la limitation des avantages visée aux paragraphes 1 à 7 par des règles qui cibleront les stratégies de chalandage fiscal ayant recours à du financement par intermédiaire qui ne seraient pas neutralisées par ces paragraphes. Ces règles appréhenderaient ces mécanismes de financement par intermédiaire en refusant les avantages conférés par les dispositions de la Convention ou par certaines d'entre elles (par exemple, celles des articles 7, 10, 11, 12 et 21), au titre d'un revenu obtenu grâce à l'utilisation, ou dans le cadre de l'utilisation, d'un montage de financement par intermédiaire. Elles pourraient également prendre la forme de règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne aboutissant à un résultat similaire. Voici des exemples de mécanismes de financement par intermédiaire que ces règles devraient cibler, et des exemples de transactions qui ne devraient pas être considérées comme du financement par intermédiaire à cette fin :

- ***Exemple A : RCO, société cotée en bourse résidente de l'État R, détient toutes les actions de SCO, société résidente de l'État S. TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, souhaite acquérir une participation minoritaire dans SCO, mais estime que la retenue d'impôt sur les dividendes prélevée par l'État S rendrait l'investissement non rentable. Aussi, RCO propose que SCO émette en sa faveur des actions privilégiées procurant un rendement fixe de 4 pour cent, plus un rendement conditionnel de 20 pour cent des bénéfices nets de SCO. L'échéance des actions privilégiées est de 20 ans. TCO conclura un contrat distinct avec RCO aux termes duquel elle lui versera un montant équivalent au prix d'émission des actions privilégiées, et recevra de RCO au bout de 20 ans le prix de rachat des actions. Pendant 20 ans, RCO paiera à TCO un montant égal à 3.75 pour cent du prix d'émission, plus 20 pour cent des bénéfices nets de SCO.***

  Ce dispositif constitue un mécanisme de financement par intermédiaire qui doit être ciblé par les règles mentionnées ci-dessus, parce que l'un des principaux objectifs

poursuivis par RCO en participant à la transaction était d'obtenir une réduction de la retenue d'impôt pour TCO.

– *Exemple B : SCO, société résidente de l'État S, a émis une seule catégorie d'actions détenues en totalité par RCO, société résidente de l'État R. RCO a également une seule catégorie d'actions en circulation, détenues en totalité par TCO, société résidente de l'État T, qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S. RCO fabrique des composants électroniques et SCO est le distributeur exclusif de RCO dans l'État S. En vertu du paragraphe 3 de la règle de la limitation des avantages, RCO pourra prétendre aux avantages au titre des dividendes reçus de SCO même si les actions de RCO sont détenues par un résident d'un pays tiers.*

  Cet exemple porte sur une structure commerciale normale dans laquelle RCO et SCO exercent des activités économiques réelles dans les États R et S. Le paiement de dividendes par des filiales telles que SCO constitue une transaction commerciale normale. En l'absence d'éléments démontrant que l'un des objets principaux de la création de cette structure était le transfert de dividendes de SCO à TCO, cette structure ne constituerait pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

– *Exemple C : TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, prête 1 000 000 à SCO, société résidente de l'État S qui est une filiale en propriété exclusive de TCO, en contrepartie d'un billet à ordre émis par SCO. TCO se rend alors compte qu'elle peut éviter la retenue d'impôt sur les intérêts prélevée par l'État S en cédant le billet à ordre à sa filiale en propriété exclusive RCO, résidente de l'État R (la convention entre les États R et S n'autorise pas l'imposition à la source des intérêts dans certaines circonstances). En conséquence, TCO cède le billet à ordre à RCO en contrepartie d'un billet émis par RCO à TCO. Le billet émis par SCO produit 7 pour cent d'intérêts et celui émis par RCO produit 6 pour cent d'intérêts.*

  La transaction par laquelle RCO a acquis le billet à ordre émis par SCO constitue un mécanisme de financement par intermédiaire parce qu'elle a été structurée en vue de supprimer la retenue d'impôt que TCO aurait dû acquitter à l'État S.

– *Exemple D : TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, détient la totalité des actions de SCO, société résidente de l'État S. TCO effectue depuis longtemps toutes ses opérations bancaires avec RCO, banque résidente de l'État R qui n'est pas liée à TCO et à SCO, le système bancaire dans l'État T étant relativement rudimentaire. Par conséquent, TCO conserve d'importantes liquidités auprès de RCO. Lorsque SCO a besoin d'un prêt pour financer une acquisition, TCO lui suggère de traiter avec RCO, qui connaît déjà les activités exercées par TCO et SCO. SCO négocie le prêt avec plusieurs banques différentes, qui appliquent toutes des conditions comparables à celles proposées par RCO, mais choisit en définitive de conclure le prêt avec RCO, en partie parce que les intérêts payés à RCO ne seraient pas soumis à la retenue d'impôt dans l'État S en vertu de la convention liant les États S et R, tandis que les intérêts payés aux banques résidentes de l'État T y seraient soumis.*

  Le fait que les avantages de la convention conclue entre l'État R et l'État S soient octroyés si SCO emprunte auprès de RCO, et ne le seraient peut-être pas si SCO emprunte ailleurs, est clairement un facteur qui joue dans la décision de SCO (qui peut être influencé par les conseils que lui donne TCO, son actionnaire exclusif). C'est peut-être même un facteur déterminant car, toutes choses étant égales par

ailleurs, l'octroi des avantages prévus par la convention peut faire pencher la balance en faveur de l'emprunt auprès de RCO plutôt que d'une autre banque. Toutefois, pour déterminer si l'octroi des avantages de la convention était l'un des principaux objets de la transaction, il convient d'examiner les faits et circonstances propres au cas. Dans la situation ci-dessus, RCO n'est pas liée à TCO et à SCO, et rien n'indique que les intérêts payés par SCO sont transférés à TCO d'une manière ou d'une autre. Le fait que TCO conserve depuis longtemps d'importantes liquidités auprès de RCO est également un facteur qui indique que le prêt à SCO n'a pas pour contrepartie un dépôt de garantie de TCO. Sur la base des faits présentés, la transaction ne constituerait donc probablement pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

Néanmoins, si la décision de RCO de prêter à SCO était conditionnée à la constitution d'un dépôt de garantie par TCO destiné à sécuriser le prêt, de sorte que RCO n'aurait pas conclu la transaction à des conditions globalement identiques en l'absence de ce dépôt, les faits indiqueraient que TCO prête indirectement à SCO en faisant transiter le prêt par une banque de l'État R, et dans ce cas, la transaction constituerait un mécanisme de financement par intermédiaire.

– *Exemple E : RCO, société cotée en bourse résidente de l'État R, est la société holding d'un groupe manufacturier qui exerce ses activités dans un secteur technologique hautement concurrentiel. Le groupe manufacturier mène des recherches par le biais de filiales dans le monde entier. Tous les brevets développés par une filiale sont concédés en licence par cette filiale à RCO, qui accorde des licences d'exploitation de la technologie à ses filiales qui en ont besoin. RCO ne conserve qu'une faible marge au titre des redevances qu'elle perçoit, et l'essentiel de ses bénéfices reviennent à la filiale qui a assumé le risque lié au développement de la technologie. TCO, société située dans un État avec lequel l'État S n'a pas conclu de convention fiscale, a inventé un processus qui permettra d'augmenter considérablement la rentabilité de l'ensemble des filiales de RCO, y compris de SCO, société résidente de l'État S. Conformément à sa pratique habituelle, RCO se voit concédé une licence sur la technologie par TCO et octroie des sous-licences au titre de cette dernière à ses filiales. SCO paie une redevance à RCO, reversée en quasi-totalité à TCO.*

  Dans cet exemple, rien n'indique que RCO concède des licences dans le but de réduire la retenue d'impôt payable dans l'État S. Étant donné que RCO se conforme à l'organisation et au comportement commercial normal du groupe dans la manière dont elle structure ses activités de licence et de sous-licence, et à supposer que la même structure est employée pour d'autres filiales exerçant des activités similaires dans des pays qui ont conclu des conventions qui prévoient des avantages similaires ou plus favorables, le dispositif liant SCO, RCO et TCO ne constitue pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

– *Exemple F : TCO est une société cotée en bourse résidente de l'État T, qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S. TCO est la société mère d'un groupe mondial de sociétés auquel appartiennent RCO, société résidente de l'État R, et SCO, société résidente de l'État S. SCO exerce activement une activité commerciale ou d'entreprise dans l'État S. RCO est chargée de coordonner le financement de toutes les filiales de TCO. RCO exploite un système centralisé de gestion de trésorerie pour TCO et ses filiales, dans lequel elle comptabilise toutes les sommes à verser et à recevoir inter-entreprises. RCO est chargée de gérer les décaissements et les encaissements de liquidités nécessaires pour couvrir les transactions entre ses filiales*

et des parties non liées. RCO souscrit des contrats de taux d'intérêt et de change dans la mesure où cela est nécessaire pour couvrir les risques induits par les décalages entre les flux de trésorerie entrants et sortants. Les activités de RCO ont pour objectif (et on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient pour effet) de réduire les coûts de transaction, les frais généraux et autres coûts fixes. RCO emploie 50 personnes, y compris des employés de bureau et autres agents administratifs, situés dans l'État R ; ces effectifs reflètent la taille des activités d'entreprise de RCO. TCO prête à RCO 15 millions libellés dans la monnaie A (d'une valeur de 10 millions en monnaie B) en contrepartie d'un billet à ordre sur 10 ans qui génère une rémunération annuelle de 5 pour cent. Le même jour, RCO prête 10 millions en monnaie B à SCO en contrepartie d'un billet à ordre sur 10 ans qui génère une rémunération annuelle de 5 pour cent. RCO ne s'engage pas dans une transaction de couverture à long terme au titre de ces opérations de financement, mais gère le risque de taux et le risque de change induit par les transactions sur une base quotidienne, hebdomadaire ou trimestrielle en concluant des contrats de change à terme.

Dans cet exemple, RCO semble exercer des activités d'entreprise réelles qui font intervenir des fonctions économiques substantielles, des actifs réels et des risques réels ; elle accomplit également d'importantes activités au titre des transactions avec TCO et SCO qui semblent être caractéristiques de sa gestion de trésorerie normale. RCO supporte également le risque de taux d'intérêt et le risque de change. Au regard des faits et en l'absence d'autres faits tendant à démontrer que l'un des objets principaux de ces prêts est d'éviter la retenue d'impôt dans l'État S, le prêt accordé par TCO à RCO et le prêt de RCO à SCO ne constituent pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

222. Ajouter les titres et les nouveaux paragraphes 188 à 191 suivants aux Commentaires sur l'article 29 :

Observation sur les Commentaires

188. Les États-Unis ne sont pas d'accord avec l'affirmation contenue au paragraphe 77 selon laquelle la détermination du caractère substantiel prévu à l'alinéa b) du paragraphe 3 exige la prise en compte de la taille relative des économies et des marchés des deux États contractants.

Réserves sur l'article

189. La Belgique, la Hongrie, le Luxembourg et la Suisse se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 8 dans leurs conventions.

190. Le Portugal se réserve le droit de ne pas inclure l'alinéa c) du paragraphe 8 dans ses conventions.

191. Les États-Unis se réservent le droit d'étendre la portée du paragraphe 8 de manière à inclure le revenu considéré comme attribuable à un établissement stable situé dans l'État de la source et aux établissements stables situés dans des États qui n'ont pas conclu de convention fiscale avec l'État de la source, quel que soit le taux d'imposition, sauf si l'État de la résidence intègre le revenu dans sa base d'imposition.

Articles 30 et 31

223. Remplacer le titre des Commentaires sur les articles 30 et 31 actuels par ce qui suit :

**COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES ~~30~~*31* ET ~~31~~*32*
CONCERNANT L'ENTRÉE EN VIGUEUR ET *LA* DÉNONCIATION
DE LA CONVENTION**

224. Remplacer le paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 31 et 32 renumérotés par ce qui suit :

> 2. Il peut être nécessaire pour certains États contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article ~~30~~***31*** une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres États contractants peuvent convenir que l'article stipule que l'entrée en vigueur intervient après un échange de notes confirmant que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.

E. MODIFICATIONS APPORTÉES AUX POSITIONS DES ÉCONOMIES NON MEMBRES

Introduction

225. Remplacer le paragraphe 4 de l'introduction à la section des Positions des économies non membres sur le Modèle de Convention fiscale par ce qui suit :

> 4. Ce document reflète la position des économies suivantes sur le Modèle de Convention fiscal :

Afrique du Sud	Albanie	Argentine
Arménie	Azerbaïdjan	Biélorussie
Brésil	Bulgarie	Colombie
Costa Rica	Côte d'Ivoire	Croatie
Émirats arabes unis	Gabon	Géorgie
Hong Kong, Chine	Inde	Indonésie
Kazakhstan	~~Lettonie~~Lituanie	Malaisie
Maroc	Philippines	République populaire de Chine
République démocratique du Congo	Roumanie	Russie
Serbie	Singapour	Thaïlande
Tunisie	Ukraine	Vietnam

Positions sur l'article 1

226. Remplacer les paragraphes 2 à 4 des Positions sur l'article 1 par ce qui suit :

> 2. ~~Le *Brésil* se réserve le droit d'étendre le champ d'application de la Convention aux sociétés de personnes parce que ces dernières sont considérées comme des personnes morales en vertu de sa législation interne~~ ***Le Costa Rica, la Serbie et Singapour réservent leur position sur le paragraphe 2***.
>
> ~~**Positions sur les Commentaires**~~
>
> 3. ~~*La Côte d'Ivoire*, *le Gabon*, *l'Inde*, *le Maroc* et *la Tunisie* ne partagent pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 des Commentaires sur l'article 1 (et, dans le cas de l'Inde, l'interprétation correspondante figurant au paragraphe 8.8 des Commentaires sur l'article 4) selon laquelle lorsque l'application de la convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. Leur opinion est qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes~~ ***L'Inde se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 de l'article 1 dans ses conventions fiscales.***
>
> ~~4. *Argentina* considers that the conclusions on the application of the Convention to partnerships incorporated in the Commentary on Article 1 and in the Commentaries on the relevant~~

~~provisions of the Model Tax Convention shall only be taken into account to the extent that it is explicitly so confirmed in a specific tax treaty, or as a result of mutual agreement between the competent authorities as provided for under paragraph 3 of Article 25.~~ ***Le Costa Rica, la Serbie et Singapour réservent leur position sur le paragraphe 3****.*

227. Ajouter le titre et le nouveau paragraphe 5 suivant aux Positions sur l'article 1 :

Position sur les Commentaires

5. L'Inde ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 7 de l'article 1 à l'effet que l'expression « le revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif » selon laquelle cette expression inclut le revenu perçu par ou via une entité qui peut ne pas être un résident d'aucun des États contractants. L'Inde considère que cette expression n'inclut que le revenu perçu par ou via des entités qui sont un résident d'un ou des deux États contractants.

Positions sur l'article 2

228. Remplacer le paragraphe 2.1 des Positions sur l'article 2 par ce qui suit :

2.1 L'*Argentine*, ~~et~~ la *Colombie* ***et le Costa Rica*** se réservent le droit de ne pas inclure au paragraphe 1 les impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques et des collectivités locales

229. Remplacer les paragraphes 7 à 8 des Positions sur l'article 2 par ce qui suit :

7. Selon *l'Arménie*, ~~*la Lettonie,*~~ *la Lituanie*, *la Roumanie* et *la Tunisie* les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises ne devraient pas être considérés comme des impôts sur le revenu et ces pays se réservent par conséquent le droit de ne pas inclure ces termes dans le paragraphe 2.

8. ***Le Costa Rica et*** ~~L~~l'*Ukraine* ~~réserve sa~~ ***réservent leur*** position sur le passage du paragraphe 2 qui énonce que la Convention s'applique aux impôts sur les plus-values.

Positions sur l'article 3

230. Remplacer le paragraphe 4.1 des Positions sur l'article 3 par ce qui suit :

4.1 L'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, ***le Costa Rica,*** la *Lituanie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure les définitions « entreprise », « activité » et « affaires » du paragraphe 1 de l'article 3 parce qu'il se réservent le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes.

231. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 3 par ce qui suit :

~~10. La *Colombie* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition de « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1~~ ***En ce qui concerne la définition du terme « national », le Costa Rica se réserve le droit de remplacer le concept de société de personnes et d'association par « un groupement de personnes ».***

232. Ajouter les nouveaux paragraphes 12 et 13 suivants aux Positions sur l'article 3 :

12. L'Inde se réserve le droit de ne pas inclure le sous-alinéa (ii) de la définition de « fonds de pension reconnu ».

13. La Colombie se réserve le droit d'étendre le champ d'application de la définition de « fonds de pension reconnu » de manière à englober les fonds de licenciement.

Positions sur l'article 4

233. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 4 par ce qui suit :

1. L'*Albanie*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, ***le Costa Rica,*** l'*Indonésie*, ~~la *Lettonie,*~~ la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution ou un critère analogue (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) dans le paragraphe 1.

234. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 4 par ce qui suit :

3. ~~Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas inclure la seconde phrase du paragraphe 1 dans ses conventions, la situation des membres des corps diplomatiques étant régie par son droit national~~ ***L'Indonésie se réserve le droit de conditionner l'inclusion d'un fonds de pension dans la définition de « résident » à la nécessité que le fonds de pension soit assujetti à l'impôt dans l'État de domicile.***

235. Ajouter le nouveau titre suivant et renuméroter le paragraphe 9.4 en tant que le paragraphe 4.2 des positions sur l'article 4 :

Paragraphe 2

~~9.4~~***4.2*** *Singapore* se réserve le droit de remplacer l'alinéa *d*) par : « *d*) dans tout autre cas, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

236. Remplacer les paragraphes 7 à 8.1 des Positions sur l'article 4 par ce qui suit :

7. ~~L'*Argentine* se réserve le droit d'utiliser le lieu de constitution afin de déterminer la résidence d'une société et, en l'absence d'un accord en ce sens, de ne pas accorder les avantages de la Convention aux sociétés qui ont une double résidence.~~***Pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, ayant une double résidence, Singapour se réserve le droit d'inclure une disposition qui fera référence au lieu de direction effective de la personne et, si ce lieu est impossible à déterminer, d'exiger que la question soit tranchée d'un commun accord.***

8. ~~L'*Inde*, le *Kazakhstan* et *Singapour* se réservent le droit d'inclure une disposition qui fera référence à une procédure amiable pour déterminer le pays de résidence d'une personne autre qu'une personne physique qui réside dans les deux États contractants s'il est impossible de déterminer dans quel État se situe le siège de direction effective.~~***Le Costa Rica se réserve le droit de ne pas accorder les avantages de la Convention aux personnes, autres que des personnes physiques, qui ont une double résidence.***

8.1 ~~La *Bulgarie* se réserve le droit d'inclure une disposition faisant référence à l'État d'où est tiré le statut légal et, dans le cas où cet État ne pourrait être déterminé, à la procédure amiable, aux fins de déterminer l'État de résidence des personnes, autres qu'une personne physique ou une société, ayant une double résidence. Dans le cas où un accord ne pourrait être trouvé, elle~~

~~n'accordera pas le bénéfice de la Convention à cette personne.~~ ***Le Costa Rica se réserve le droit d'ajouter les mots « domicile » et « résidence » à la liste de facteurs énumérés au paragraphe 3.***

237. Supprimer le paragraphe 8.2 suivant des Positions sur l'article 4 :

~~8.2 La *Colombie* se réserve le droit de ne pas accorder les avantages de la Convention aux personnes, autres que des personnes physiques, qui ont une double résidence.~~

238. Supprimer les paragraphes 9.3 et 9.4 suivants des Positions sur l'article 4 :

~~9.3 L'*Indonésie* considère que dans les cas de double résidence d'une personne physique, les liens économiques doivent avoir priorité sur les liens personnels.~~

~~9.4~~ *[le paragraphe 9.4 actuel des Positions sur l'article 4 a été renuméroté en tant que le nouveau paragraphe 4.2]*

239. Supprimer le titre et les paragraphes 10 à 12 suivants des Positions sur l'article 4:

~~**Paragraphe 3**~~

~~10. L'interprétation donnée par l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Bulgarie*, la *Russie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* à l'expression « siège de direction effective » est la gestion courante, quel que soit le lieu où le contrôle en dernier ressort est exercé.~~

~~11. L'*Inde* n'adhère pas à l'interprétation donnée au paragraphe 24 selon laquelle le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Elle est d'avis que le lieu où les activités principales et essentielles de l'entité sont exercées doit également être pris en compte lorsqu'il s'agit de situer le siège de direction effective.~~

12. ~~Le *Brésil* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 24 des Commentaires puisqu'il considère que cette définition est une question qui doit être tranchée par le droit interne et les décisions des tribunaux du pays~~

Positions sur l'article 5

240. Supprimer le paragraphe 1 suivant des Positions sur l'article 5 :

~~1. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles, la *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.~~

241. Remplacer les paragraphes 2.1 et 2.2 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

2.1 L'*Indonésie* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 ***le secteur de*** la prospection et ***de*** l'exploitation des ressources naturelles ainsi qu'une plate-forme de forage ou un navire utilisé pour l'exploitation et l'exploration de ressources naturelles.

2.2 La *Colombie* ***et le Costa Rica*** se réserve***nt*** le droit de remplacer les mots « lieu d'extraction » par les mots « lieu relié à l'exploration ou à l'exploitation » à l'alinéa 2 *f*).

242. Supprimer le paragraphe 7 suivant des Positions sur l'article 5 :

~~7. *L'Argentine* réserve sa position sur le paragraphe 3 et considère que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.~~

243. Remplacer le paragraphe 8 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

8. L'***Argentine, l'****Arménie*, le *Brésil*, la *Colombie*, la *Géorgie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

244. Remplacer le paragraphe 9 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

9. L'*Albanie*, ***le Costa Rica,*** la *République démocratique du Congo* et *Hong Kong, Chine* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

245. Remplacer le paragraphe 12 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

12. L'*Argentine* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de ~~trois~~***six*** mois durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

246. Remplacer le paragraphe 14.1 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

14.1 L'*Afrique du Sud*, la *Côte d'Ivoire*, la *République démocratique du Congo*, le *Gabon*, ~~la *Lettonie*,~~ le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois.

247. Remplacer le paragraphe 14.7 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

14.7 ~~[Supprimé]~~***L'Inde se réserve le droit d'inclure à l'article 5 une disposition à l'effet qu'une entreprise qui a une présence économique significative dans un État contractant, tel que basée sur les critères identifiés au chapitre VII du rapport final sur l'action 1 du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, sera considérée comme ayant un établissement stable dans cet État.***

248. Remplacer le paragraphe 15 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

15. L'*Albanie*, ~~l'*Argentine*,~~ l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas *a*) et *b*).

249. Remplacer le paragraphe 16 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

16. L'*Albanie*~~, l'*Argentine*~~ et la *Thaïlande* réservent leur position sur l'alinéa *f*) du paragraphe 4.

250. Supprimer le paragraphe 16.1 suivant des Positions sur l'article 5 :

~~16.1 La *Colombie* se réserve le droit de prévoir que les activités mentionnées aux alinéas *a*) à *d*) sont soumis à la condition que, dans chaque cas, ces activités aient un caractère préparatoire ou auxiliaire.~~

251. Ajouter les nouveaux paragraphes 17.3 et 17.4 suivant aux Positions sur l'article 5 :

17.3 Singapour se réserve le droit d'utiliser la version du paragraphe 5 qui figurait dans le Modèle de Convention fiscale en vigueur juste avant la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale.

17.4 L'Inde se réserve le droit de ne pas inclure l'expression « de façon routinière » au paragraphe 5 de l'article 5.

252. Remplacer le paragraphe 18 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

18. L'*Albanie*, ~~l'*Argentine*,~~ l'*Azerbaïdjan*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, ~~la *Lituanie*,~~ le *Maroc*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presque entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.

253. Remplacer le paragraphe 19.1 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

19.1 L'Inde se réserve le droit ***de ne pas inclure l'expression « auxquelles elle est étroitement liée » dans le paragraphe 6 de l'article 5*** ~~de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne pourra pas être considéré comme un agent indépendant~~**.**

254. Ajouter le nouveau paragraphe 19.2 suivant aux Positions sur l'article 5 :

19.2 Singapour se réserve le droit d'utiliser la version du paragraphe 6 qui figurait dans le Modèle de Convention fiscale en vigueur juste avant la mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale.

255. Remplacer les paragraphes 20 à 46 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

20. L'*Argentine*, l'*Inde*, le *Maroc* et le *Vietnam* sont en désaccord avec les termes « le critère des douze mois s'applique à chaque chantier » figurant au paragraphe ~~18~~***51*** des Commentaires. Ces pays considèrent qu'une série de chantiers ou de projets consécutifs de courte durée organisée par un entrepreneur devrait être considérée comme donnant lieu à l'existence d'un établissement stable dans le pays concerné.

21. La *Bulgarie*, la *Serbie* et *Singapour* désirent ajouter, au paragraphe ***97***~~33~~ des Commentaires sur l'article 5, leur opinion selon laquelle une personne, qui est autorisée à négocier les éléments essentiels d'un contrat mais pas nécessairement tous les éléments et détails d'un contrat, au nom d'un résident d'un autre État, peut être considérée ~~comme ayant l'autorité~~ de conclure des contrats.

22. La *Bulgarie* ne partage pas l'interprétation donnée par le paragraphe ~~17~~***50*** des Commentaires sur l'article 5 et est d'avis que la supervision de la construction d'un bâtiment, lorsqu'elle est conduite par une personne différente, n'entre pas dans le champ d'application du paragraphe 3 de l'article si cela n'a pas été spécifié dans la Convention.

23. Le *Brésil* est en désaccord avec l'interprétation donnée dans les paragraphes ~~42.1~~***122*** à ~~42.10~~***131*** sur le commerce électronique, particulièrement eu égard à l'imposition à la source des paiements prévue par sa législation.

24. L'*Inde* juge essentiel de tenir compte du fait que quelle que soit la signification donnée à la troisième phrase du paragraphe ~~1.1~~***2*** – en ce qui concerne la méthode de calcul des impôts, les systèmes nationaux ne sont pas affectés par la nouvelle formulation figurant dans le Modèle, c'est-à-dire par la suppression de l'article 14.

25. L'*Azerbaïdjan*, l'*Inde* et la *Malaisie* ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes ~~5.3~~***24*** (première partie du paragraphe) et ~~5.4~~***25*** (première partie du paragraphe) ; elles sont d'avis que ces exemples pourraient également être considérés comme constituant des établissements stables.

25.1 L'*Argentine* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~5.3~~***24***.

25.2 *Singapour* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe ~~5.4~~***25*** (première partie du paragraphe) et est d'avis que l'exemple pourrait constituer un établissement stable.

26. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~8~~***36*** ; elle est d'avis que des biens corporels ou incorporels peuvent en eux-mêmes constituer un établissement stable d'un bailleur dans certaines circonstances.

26.1 L'*Argentine* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~8~~***36*** ; elle est d'avis que la location ou la concession de l'usage de biens corporels ou incorporels peut constituer un établissement stable du bailleur dans certaines circonstances, en particulier lorsque le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement.

27. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~10~~***41*** ; elle est d'avis que l'équipement ICS peut constituer un établissement stable du bailleur dans certaines circonstances.

28. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes ~~12~~***45*** et ~~42.25~~***146*** concernant la liste des exemples du paragraphe 2 ; elle est d'avis que ces exemples peuvent toujours être considérés comme constituant *a priori* des établissements stables.

29. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~23~~***71*** ; elle ne ferait pas figurer la recherche scientifique dans la liste des exemples d'activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.

~~30. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 25 ; elle est d'avis que lorsqu'une entreprise a établi un bureau (par exemple un bureau de représentation commerciale) dans un pays et que les salariés qui y travaillent participent de manière substantielle à la négociation des contrats d'importation de produits ou de services dans ce pays, ce bureau ne sera dans la plupart des cas pas visé par les dispositions du paragraphe 4 de l'article 5. Une participation substantielle existe lorsque les éléments essentiels d'un contrat (type, qualité et montant de biens par exemple) ainsi que le moment et les conditions de la livraison sont déterminés par le bureau. Ces activités~~

~~forment une partie distincte et indispensable des activités commerciales de l'entreprise étrangère et ne constituent pas simplement des activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.~~

31. ~~L'*Argentine* et l~~***L'****Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~33~~***97***; ce~~s~~ pays ***est***~~sont~~ d'avis que le simple fait qu'une personne ait assisté ou participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client peut, dans certaines circonstances, suffire en soi à conclure que cette personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. L'~~Argentine et l'~~Inde estime~~nt~~ également qu'une personne qui est autorisée à négocier, pour le compte d'un résident étranger, les éléments essentiels d'un contrat, même s'il ne s'agit pas nécessairement de la totalité des éléments et détails du contrat, peut être considérée comme exerçant le pouvoir de conclure des contrats.

32. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~42~~***118*** ; elle estime que lorsqu'une société (entreprise) résidente d'un État fait partie d'un groupe multinational et qu'elle fabrique des biens ou rend des services au bénéfice ou pour le compte d'une autre société (entreprise) appartenant au même groupe et résidente de l'autre État, alors la première société peut constituer un établissement stable de la seconde si d'autres critères prévus à l'article 5 sont remplis.

33. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ***123*** ~~42.2~~; elle est d'avis que le site web peut constituer un établissement stable ~~dans certaines circonstances~~ ***lorsqu'il conduit à une présence économique significative d'une entreprise***.

34. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~42.3~~***124*** ; elle est d'avis que, en fonction des circonstances, une entreprise peut être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires ***via un site web sur tout équipement, si l'ouverture du site web sur cet équipement inclut le téléchargement de logiciels automatisés, tels des cookies, qui utilise l'équipement pour collecter des données à partir de l'équipement, les traiter de toute manière ou les partager avec l'entreprise.*** ~~par le seul fait que son site web est hébergé sur un serveur particulier dans un endroit particulier~~.

34.1 L'*Argentine* ne partage pas l'opinion exprimée au paragraphe ~~42.13~~***134*** selon laquelle l'imposition par un État des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur son territoire n'est pas nécessairement la meilleure politique en matière de conventions fiscales.

35. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes ~~42.14~~***135*** et ~~42.15~~***136*** selon laquelle un établissement stable de services n'est créé que si les services sont rendus dans l'État de la source. Elle est d'avis que la fourniture des services suffit à créer un établissement stable de services.

36. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes ~~42.18~~***139*** et ~~42.46~~***167*** ; elle est d'avis que des droits d'imposition peuvent exister dans un pays même lorsque les services sont fournis par les non-résidents en dehors de cet État. Elle est également d'avis que le principe d'imposition applicable aux profits de la vente de biens peut ne pas s'appliquer aux revenus de la fourniture de services.

37. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~42.19~~***140*** selon laquelle seuls les profits tirés des services doivent être imposés et que les dispositions incluses dans les conventions bilatérales permettant à un État d'imposer le montant brut des honoraires payés au titre de certains services ne constituent pas une méthode adéquate pour imposer les services.

38. L'*Inde* n'est pas d'accord avec les conclusions du paragraphe ~~42.22~~***143*** selon lesquelles l'imposition ne doit pas s'étendre aux services rendus hors du territoire d'un État, l'imposition ne

doit s'appliquer qu'aux profits réalisés sur ces services et non aux paiements effectués à ce titre et un minimum de présence dans un État devrait être exigé avant que l'imposition ne soit autorisée.

38.1 L'*Argentine* ne partage pas entièrement les interprétations données aux paragraphes ~~42.18~~***139***, ~~42.19~~***140*** et ~~42.22~~***143***.

39. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe ~~42.31~~***152*** ; elle est d'avis que la présence physique d'un particulier n'est pas essentielle pour fournir des services dans un État.

40. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes ~~42.40~~***161*** et ~~42.43~~***164***.

41. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée dans l'exemple 3 du paragraphe ~~42.44~~***165*** concernant le caractère imposable de ZCO.

42. Le *Brésil* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes ~~42.11~~***132*** à ~~42.48~~***169*** des Commentaires sur l'imposition des services, en particulier compte tenu du principe d'imposition à la source des paiements contenu dans sa législation.

43. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation, proposée au paragraphe ~~5.5~~***27*** des Commentaires sur l'article 5, selon laquelle l'étendue du territoire d'un État dans lequel les signaux émis par un satellite peuvent être captés (l'empreinte du satellite) ne peut constituer un établissement stable. Selon l'Inde, dans un tel cas, l'État de la source fournit non seulement les clients potentiels mais aussi l'infrastructure nécessaire pour la réception des signaux du satellite ou du procédé de télécommunication. L'Inde considère également que l'empreinte d'un satellite fait partie du territoire national et international. Cette empreinte a un emplacement fixe ainsi qu'une certaine valeur et peut être utilisée à des fins commerciales. Elle peut donc être considérée comme une installation fixe d'affaires située sur le territoire de l'État de source.

44. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée au paragraphe ~~9.1~~***38*** des Commentaires sur l'article 5 parce qu'elle considère qu'un appel auquel s'applique un accord d'itinérance est un procédé composite qui requiert l'utilisation combinée d'équipements situés dans les pays de source et de résidence et que la distinction proposée au paragraphe ~~9.1~~***38*** n'était pas envisagée lors de la rédaction de l'article 5 et n'est pas logique.

45. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée dans les deux dernières phrases du paragraphe ~~26.1~~***64*** des Commentaires sur l'article 5 selon laquelle même les câbles ou conduites tombant sous la juridiction territoriale d'un État de source ne peuvent être considérés comme constituant un établissement stable d'une entreprise.

46. En ce qui concerne le paragraphe ~~38~~***104***, la *Colombie* estime que le principe de pleine concurrence doit aussi être considéré pour déterminer si un agent jouit d'un statut indépendant aux fins du paragraphe 6 de l'article et souhaite modifier la rédaction de ses conventions, lorsque nécessaire, afin de préciser que c'est ainsi que le paragraphe doit être interprété.

256. Ajouter les nouveaux paragraphes 47 à 52 suivant aux Positions sur l'article 5 :

47. La Malaisie n'est pas d'accord avec le dernier exemple du paragraphe 89 concernant des représentants d'une entreprise pharmaceutique et considère qu'ils pourraient constituer un établissement stable, surtout si le représentant négocie aussi les éléments essentiels du contrat, et

pas nécessairement tous les éléments et les détails du contrat, pour le compte d'un résident étranger.

48. Le Brésil ne souscrit pas à l'interprétation des paragraphes 51 et 52 concernant la période de douze mois.

49. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 55 parce qu'elle considère que les éventuels travaux entrepris sur un site juste après l'achèvement du chantier de construction, y compris les travaux de réparation entrepris en application d'une garantie, peuvent être pris en compte dans le cadre de la période de construction initiale pour déterminer si un établissement stable existe.

50. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 69 parce qu'elle considère que la collecte de données visant à déterminer ou à quantifier un risque, par une entreprise active dans le secteur de la gestion des risques, une compagnie d'assurance par exemple, n'est pas une activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.

51. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 74 parce qu'elle considère que même si la disposition anti-fragmentation n'est pas applicable, une entreprise ne peut pas fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

52. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 96 parce qu'elle considère que la distribution de biens appartenant à une entreprise par une entreprise associée ou étroitement liée, notamment dans le cas où les risques ne sont pas supportés par cette entreprise, comme l'exemple du « distributeur à faible risque », peut donner naissance à un établissement stable de l'entreprise dont les biens sont vendus.

53. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 5 selon laquelle en soi, le traitement TVA/TPS n'est pas pertinent aux fins de l'interprétation et de l'application de la définition d'établissement stable. L'Inde considère que le traitement TVA/TPS est un facteur pertinent pour cette fin.

54. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 5 selon laquelle lorsqu'une entreprise n'a pas le droit d'être présente dans un endroit et que, dans les faits, elle n'utilise pas l'endroit, cet endroit ne peut être considéré comme étant à la disposition de l'entreprise. L'Inde considère qu'un tel endroit peut, dans certaines circonstances, être considéré comme étant à la disposition de l'entreprise.

55. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 5 selon laquelle lorsqu'un travailleur frontalier performe la majorité de son travail à partir de sa résidence située dans un État plutôt qu'à partir de son bureau mis à sa disposition dans l'autre État, sa résidence ne devrait pas être considérée comme étant à la disposition de l'entreprise. L'Inde considère que dans ce cas, la résidence de l'employé peut être considérée comme étant à la disposition de l'entreprise, aux fins de l'application de l'article 5.

56. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux deux dernières phrases du paragraphe 30 des Commentaires sur l'article 5. L'Inde considère que l'exploitation d'installation de restauration contenue à l'exemple présenté respecte l'exigence temporelle pour constituer un établissement stable.

57. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 111 des Commentaires sur l'article 5 selon laquelle dans certains cas, une personne qui agit exclusivement pour le compte d'une entreprise peut être considérée comme étant un agent indépendant. L'Inde considère qu'une telle personne ne peut être considérée comme étant un agent indépendant.

Positions sur l'article 6

257. Ajouter le nouveau paragraphe 1.1 suivant aux Positions sur l'article 6 :

1.1 Le Costa Rica se réserve le droit d'inclure dans le paragraphe 1, biens immobiliers, le revenu généré par des activités de sylviculture.

258. Remplacer le paragraphe 2.1 des Positions sur l'article 6 par ce qui suit :

2.1 La ~~*Lettonie* et la~~ *Lituanie* se réserve~~nt~~ le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » une option ou un droit semblable d'acquérir un bien immobilier.

259. Ajouter le nouveau paragraphe 3.2 suivant aux Positions sur l'article 6 :

3.2 Le Costa Rica se réserve le droit d'inclure dans le paragraphe 2 le droit d'exploration ou d'exploitation de biens immobiliers ainsi que tout droit permettant l'utilisation ou la jouissance de biens immobiliers dans un État contractant, lorsque cette utilisation ou cette jouissance se rattache à un accord de temps partagé parce qu'un tel droit ne constitue pas un bien immobilier selon son droit interne.

260. Remplacer les paragraphes 4 et 5 des Positions sur l'article 6 par ce qui suit :

4. La ~~*Lettonie* et la~~ *Lituanie* se réserve~~nt~~ le droit d'inclure dans les revenus visés au paragraphe 3 les revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers.

5. La ~~*Lettonie* et la~~ *Lituanie* se réserve~~nt~~ aussi le droit d'imposer les revenus d'actionnaires de sociétés résid***e***~~a~~ntes provenant de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage, sous tout autre forme, du droit de jouissance de biens immobiliers situés sur leur territoire et détenus par la société, lorsqu'un tel droit est fondé sur la propriété d'actions ou d'autres parts sociales de la société.

Positions sur l'article 7

261. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

1. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, ***le Costa Rica*** l'*Indonésie*, ~~la *Lettonie*,~~ la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*~~,~~ ***et*** la *Thaïlande* ~~et *Hong Kong, Chine*~~ se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, sous réserve de leurs positions sur cette version précédente (voir l'annexe ci-dessous).

262. Remplacer le paragraphe 2.1 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, ***le Costa Rica,*** la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ».

Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14.

263. Remplacer le paragraphe 4 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

4. L'*Albanie*, ***le Costa Rica*** et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices d'entreprise tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités d'entreprise réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable.

264. Ajouter le nouveau paragraphe 10 suivant aux Positions sur l'article 7 :

10. Le Costa Rica se réserve le droit d'ajouter une disposition concernant les dépenses admises en déduction.

265. Remplacer le paragraphe 12 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

12. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Indonésie*, ~~la *Lettonie*,~~ la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*~~,~~ ***et*** la *Thaïlande* ~~et *Hong Kong, Chine*~~ interpréteront l'article 7, tel qu'il se lisait avant la mise à jour 2010, en conformité avec les Commentaires applicables tels qu'ils se lisaient avant cette mise à jour

Positions sur l'article 8

266. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 8 par ce qui suit :

1. L'*Arménie*~~, la *Lettonie*~~ et la *Lituanie* se réservent le droit d'appliquer, dans des cas exceptionnels, le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international.

267. Remplacer le paragraphe 6 des Positions sur l'article 8 par ce qui suit :

6. L'*Afrique du Sud*~~, la *Lettonie*~~ et l'*Ukraine* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas ~~de la *Lettonie* et~~ de l'Ukraine, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international.

268. Remplacer le paragraphe 7 et le titre précédent des Positions sur l'article 8 par ce qui suit :

~~***Paragraphe 2***~~

7. ~~L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, la *Colombie*, le *Gabon*, la *Géorgie*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport fluvial intérieur dans le champ d'application de l'article et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22.~~***Le Costa Rica se réserve le droit d'inclure dans le champ des « bénéfices liés à l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international » les revenus provenant de a) la location temporaire de navires ou d'aéronefs à coque nue et b) l'utilisation ou la location de conteneurs (y compris les remorques et équipements auxiliaires utilisés pour le transport de conteneurs).***

Positions sur l'article 9

269. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 9 par ce qui suit :

2. ~~L'*Afrique du Sud*, l~~**L**a *Bulgarie*~~, la *Lituanie*~~ et la *Russie* se réservent le droit de remplacer le mot « procède » par les mots « peut procéder » dans la première phrase du paragraphe 2 de leurs conventions.

270. Remplacer le paragraphe 6 des Positions sur l'article 9 par ce qui suit :

6. L'*Argentine* se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle un ajustement approprié du montant de l'impôt perçu sur les bénéfices ne sera ***pas*** effectué ~~que dans les délais, et sous réserve des autres obligations procédurales, prévus par sa législation interne, et que l'obligation de procéder à un tel ajustement ne sera pas applicable~~ en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence.

271. Ajouter le nouveau titre et paragraphe 7 suivant aux Positions sur l'article 9 :

Position sur les Commentaires

7. En ce qui concerne le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 9, le Brésil se réserve le droit de prévoir une approche dans son droit interne qui utilise des marges fixes découlant de pratiques sectorielles, conformément au principe de pleine concurrence. En conséquence, il se réserve le droit de ne pas souscrire à l'application des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales lorsqu'ils sont contraires à cette approche.

Positions sur l'article 10

272. Ajouter le nouveau titre suivant avant le paragraphe 1 des Positions sur l'article 10 :

Paragraphe 2

273. Ajouter le nouveau paragraphe 2 suivant aux Positions sur l'article 10 :

2. Singapour réserve sa position sur la période de référence indiquée à l'alinéa 2 a).

274. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

3. La *Bulgarie*, l'*Inde*, ~~la *Lettonie*,~~ la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Russie*, la *Serbie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

275. Supprimer le paragraphe 4 des Positions sur l'article 10 :

~~4. La *Lettonie* réserve sa position sur les taux prévus par le paragraphe 2.~~

276. Remplacer le paragraphe 7.2 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

7.2 L'*Argentine*, ~~et~~ l'*Inde* ***et l'Indonésie*** se réservent le droit de fixer le taux d'imposition lors de négociations bilatérales.

277. Ajouter le nouveau paragraphe 7.3 suivant aux Positions sur l'article 10 :

7.3 Le Costa Rica se réserve le droit d'augmenter le taux d'imposition des dividendes dans ses conventions bilatérales.

278. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

10. La *Bulgarie* ~~et la *Lettonie*~~ se réserve~~nt~~ le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ».

279. Ajouter le nouveau paragraphe 10.5 suivant aux Positions sur l'article 10 :

10.5 Le Costa Rica se réserve le droit d'étendre la définition des dividendes au paragraphe 3 de manière à englober tous les revenus soumis au régime fiscal des distributions par sa législation interne.

Positions sur l'article 11

280. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 11 par ce qui suit :

2. L'*Argentine*, le *Brésil*, ***le Costa Rica,*** la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, ~~la *Lettonie,*~~ les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2.

281. Remplacer le paragraphe 4 des Positions sur l'article 11 par ce qui suit :

4. La *Bulgarie*, l'*Inde*, ~~la *Lettonie,*~~ la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Russie*, la *Serbie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

282. Remplacer le paragraphe 7.1 des Positions sur l'article 11 par ce qui suit :

7.1 La *Bulgarie*, ~~la *Lettonie,*~~ le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon à clarifier que les paiements d'intérêts considérés comme des distributions de dividendes au regard de leur droit interne entrent dans le champ d'application de l'article 10.

283. Ajouter le nouveau paragraphe 7.2 suivant aux Positions sur l'article 10 :

7.2 Le Costa Rica se réserve le droit d'étendre la définition des intérêts de manière à englober d'autres types de revenus, comme ceux tirés de contrats d'affacturage et de crédit-bail.

Positions sur l'article 12

284. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

3. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, ***le Costa Rica,*** la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, ~~la *Lituanie,*~~ la *Malaisie*, l~~e~~a *Maroc*, les *Philippines*, la *République démocratique du Congo*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source.

285. Remplacer le paragraphe 3.1 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

3.1 ~~La *Lettonie* se réserve le droit d'imposer les redevances à la source lorsque le récipiendaire est une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant~~ ***Le Costa Rica se réserve le droit de conserver un taux de 10 pour cent de prélèvement à la source dans ses conventions bilatérales***.

286. Remplacer le paragraphe 8 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

8. L'*Albanie*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, ***le Costa Rica,*** l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, ~~la *Lettonie*,~~ la *Malaisie*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

287. Remplacer le paragraphe 12 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

12. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, ~~la *Lettonie*,~~ la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts.

Positions sur l'article 13

288. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 13 par ce qui suit :

3. ~~La *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources~~ ***Singapour réserve sa position sur la période de référence indiquée au paragraphe 4***.

289. Remplacer le paragraphe 5 des Positions sur l'article 13 par ce qui suit :

5. La *Colombie*, ***le Costa Rica,*** l'*Inde* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une société résidente.

Positions sur l'article 15

290. Supprimer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 15 :

~~2. La *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources.~~

291. Remplacer le paragraphe 5.3 des Positions sur l'article 15 par ce qui suit :

5.3 ~~La *Colombie* se réserve le droit de modifier le paragraphe 3 et de faire des changements correspondants à la définition de l'expression « trafic international » afin de couvrir le revenu perçu par les résidents d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international par une entreprise d'un État tiers.~~***Hong Kong, Chine se***

réserve le droit de modifier le paragraphe 3 pour indiquer que la rémunération d'un salarié qui travaille à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international est imposable uniquement dans l'État de résidence de l'entreprise qui exploite ce navire ou cet aéronef.

Positions sur l'article 16

292. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 16 par ce qui suit :

1. L'*Albanie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Bulgarie*, la *République démocratique du Congo*, l'*Indonésie*, ~~la *Lettonie*,~~ la *Lituanie* et la *Serbie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidante.

Positions sur l'article 17

293. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 17 par ce qui suit :

3. L'*Argentine*~~,~~ ***et*** le *Brésil* ~~et la *Malaisie*~~ ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 3 selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer à un modèle agissant en cette qualité et présentant des vêtements lors d'un défilé de mode. Ils considèrent que, dans certaines circonstances, un défilé de mode peut être considéré comme un divertissement. Ainsi, l'article 17 peut s'appliquer au revenu qu'un modèle tire de sa participation à un tel défilé de mode (par opposition aux revenus qu'un modèle tire d'autres activités, à savoir la séance photo, lorsque l'activité exercée n'est clairement pas de la nature d'un divertissement).

294. Ajouter le nouveau paragraphe 3.1 suivant aux Positions sur l'article 17 :

3.1 La Malaisie n'est pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 3, selon laquelle l'article 17 ne devrait pas être étendu à un modèle agissant en cette qualité et présentant des vêtements lors d'un défilé de mode.

Positions sur l'article 20

295. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 20 par ce qui suit :

2. La ~~*Lettonie*, la~~ *Lituanie* et le *Maroc* se réservent le droit d'étendre le champ d'application de cet article~~s~~ à tous les apprentis et stagiaires.

296. Remplacer le paragraphe 6 des Positions sur l'article 20 par ce qui suit :

6. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, ***le Costa Rica,*** la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses, ainsi que le droit de proposer une modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15.

Positions sur l'article 21

297. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 21 par ce qui suit :

1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, ***le Costa Rica,*** la *Côte d'Ivoire*, la *Colombie*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*,

la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire.

Positions sur l'article 25

298. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 25 par ce qui suit :

1. L~~e *Brésil*, l~~es *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la dernière phrase du paragraphe 1.

299. Remplacer les paragraphes 2 à 3 des Positions sur l'article 25 par ce qui suit :

2. L~~'*Argentine*, le *Brésil*, l~~a *Bulgarie*, les *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective.

3. L~~e *Brésil*, l~~a *Thaïlande*, la *Tunisie* et l'*Ukraine* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 3 au motif qu'ils n'ont aucune autorité, en vertu de leur législation interne, pour éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

300. Ajouter le titre suivant et les nouveaux paragraphes 4.1 et 4.2 suivants aux Positions sur l'article 25 :

Paragraphe 5

4.1 L'Afrique du Sud, le Brésil, l'Inde, l'Indonésie, la République populaire de Chine, la Serbie et Hong Kong, Chine, se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions.

4.2 Singapour se réserve le droit de modifier le paragraphe 5 dans ses conventions.

301. Remplacer le paragraphe 5 des Positions sur l'article 25 par ce qui suit :

5. ~~Le *Brésil* et l'*Inde* ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 11 et 12 ; ils sont d'avis qu'en l'absence du paragraphe 2 de l'article 9, la double imposition économique causée par les ajustements des prix de transfert n'entre pas dans le champ de la procédure amiable prévue à l'article 25~~ ***L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 6.1 parce qu'elle considère qu'un terme non défini dans la convention peut uniquement avoir la signification qu'il a selon les lois de l'État qui applique la Convention et ne peut pas être défini par les autorités compétentes en vertu de l'article 25 lorsqu'elles s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention.***

302. Ajouter les nouveaux paragraphes 9 à 11suivant aux Positions sur l'article 25 :

9. S'agissant des paragraphes 86 et 87, étant donné que le Brésil applique des règles très strictes en matière de secret fiscal qui empêchent la communication d'informations relatives au cas à une tierce partie, il estime que les procédures d'accord amiable ne devraient pas être discutées et mises en œuvre par une autorité autre que les autorités compétentes des États contractants, qui devraient s'efforcer de parvenir à une solution bilatérale appropriée.

10. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 14 parce qu'elle n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle la procédure amiable peut être débutée lorsque l'imposition apparait comme un risque qui est probable. L'Inde considère qu'elle peut être débutée seulement lorsque l'imposition apparait comme un risque qui est certain.

11. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée selon laquelle toutes les circonstances pour lesquelles un État refuserait l'accès à la procédure amiable doivent être clairement indiquées à la Convention. Elle considère que le texte de l'article 25 doit permettre qu'il soit refusé l'accès à la procédure amiable à l'égard de certains cas.

Positions sur l'article 29

303. Réattribuer les « Positions sur l'article 29 (Extension territoriale) et les Commentaires qui s'y rapportent » en tant que « Positions sur l'article ***30*** (Extension territoriale) et les Commentaires qui s'y rapportent » et ajouter une nouvelle section intitulée « Positions sur l'article 29 (Droit aux avantages) et les Commentaires qui s'y rapportent ».

304. Ajouter les nouveaux paragraphes 1 à 3 suivant aux Positions sur l'article 29 :

1. L'Inde se réserve le droit de restreindre les avantages dérivés visés par le paragraphe 4 de l'article 29 aux bénéficiaires équivalents qui détiennent directement des participations dans le résident.

2. Singapour réserve sa position sur le paragraphe 8.

3. L'Indonésie se réserve le droit d'aborder l'article 29 par le biais de négociations bilatérales.