II. 6, a. 8

(A)

MODÈLE DE CONVENTION DE DOUBLE IMPOSITION
CONCERNANT
LE REVENU ET LA FORTUNE

Rapport
du Comité des Affaires Fiscales
de l'OCDE

1977

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES
PARIS

En vertu de l'article 1er de la Convention signée le 14 décembre 1960, à Paris, et entrée en vigueur le 30 septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a pour objectif de promouvoir des politiques visant :

- à réaliser la plus forte expansion de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale ;
- à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que non membres, en voie de développement économique ;
- à contribuer à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales.

Les Pays membres originaires de l'OCDE sont : la République Fédérale d'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les Etats-Unis, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. Les pays suivants sont ultérieurement devenus Membres par adhésion aux dates indiquées ci-après : le Japon (28 avril 1964), la Finlande (28 janvier 1969), l'Australie (7 juin 1971) et la Nouvelle-Zélande (29 mai 1973).

La République socialiste fédérative de Yougoslavie prend part à certains travaux de l'OCDE (accord du 28 octobre 1961).

Also available in English under the title:

MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION
ON INCOME AND ON CAPITAL

Retirage 1988

© OCDE, 1977
Les demandes de reproduction ou de traduction doivent être adressées à :
M. le Chef du Service des Publications, OCDE
2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16, France.

SOMMAIRE

I. INTRODUCTION 5

II. EFFORTS INTERNATIONAUX EN VUE D'ÉLIMINER LA DOUBLE IMPOSITION 7

A. Remarques historiques 7
B. Mise en œuvre du Projet de Convention de 1963 8

III. PRÉSENTATION DU MODÈLE DE CONVENTION DE 1977 11

A. Grandes lignes du Modèle de Convention 11
B. Remarques générales sur le Modèle de Convention 14

IV. CONCLUSIONS 17

ANNEXES

I. Texte du Modèle de Convention 19
II. Commentaires sur les Articles du Modèle de Convention 45

⁂

APPENDICES

I. Recommandation du Conseil de l'OCDE concernant la suppression des doubles impositions, du 11 avril 1977 201
II. Liste des conventions bilatérales de double imposition sur le revenu et sur la fortune signées entre les pays Membres de l'OCDE, du 1er juillet 1963 au 1er janvier 1977. 203
III. Texte du Projet de Convention de 1963 207

I

INTRODUCTION

1. Le Conseil de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques a adopté le 30 juillet 1963 une Recommandation concernant la suppression des doubles impositions et a invité les Gouvernements des pays Membres à se conformer, à l'occasion de la conclusion ou de la révision de conventions bilatérales entre eux, au Projet de Convention élaboré par le Comité Fiscal de l'OCDE[1]. Ce Projet de Convention a depuis été largement suivi lors des négociations en vue de conclure des conventions de double imposition.

2. En raison du fait que certaines questions n'avaient pu être entièrement résolues, le Comité Fiscal avait prévu de réviser celui-ci à la lumière de l'expérience acquise. Entrepris par le Comité Fiscal, ce travail a été poursuivi par son successeur, le Comité des Affaires Fiscales. Le présent Rapport, qui contient un nouveau Modèle de Convention accompagné d'une nouvelle rédaction des Commentaires, est le résultat de discussions et de recherches approfondies. Les conclusions du rapport comportent des recommandations concrètes que le Comité des Affaires Fiscales suggère au Conseil de l'OCDE d'adresser aux Gouvernements des pays Membres afin que la mise en œuvre du Modèle de Convention aboutisse à de nouveaux progrès dans l'harmonisation des conventions bilatérales et l'élimination des doubles impositions.

1. *Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1963.

II

EFFORTS INTERNATIONAUX EN VUE D'ÉLIMINER LA DOUBLE IMPOSITION

A. REMARQUES HISTORIQUES

3. Le phénomène de la double imposition juridique internationale peut être défini d'une façon générale comme résultant de la perception d'un impôt comparable dans deux (ou plusieurs) Etats auprès d'un même contribuable, sur une même matière imposable et pour une même période de temps. Les effets nuisibles d'une telle situation sur le développement des échanges de biens et de services et des mouvements de capitaux et de personnes sont trop connus pour qu'il soit nécessaire d'insister sur l'importance que présente la suppression des obstacles que les doubles impositions constituent à l'expansion des relations économiques entre les pays Membres de l'OCDE. Il est en particulier très souhaitable que la situation fiscale des contribuables de chaque pays Membre, qui poursuivent des activités commerciales, industrielles ou financières dans les autres pays Membres, soit clarifiée, unifiée et garantie dans toute la mesure du possible grâce à l'application par tous les pays Membres de solutions communes aux cas de double imposition identiques.

4. Des progrès avaient déjà été accomplis en vue d'éliminer les doubles impositions grâce à l'application de conventions bilatérales ou de mesures unilatérales lorsque le Conseil de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (OECE) adopta sa première Recommandation relative aux doubles impositions le 25 février 1955. A cette époque, le nombre des conventions bilatérales générales signées entre les pays qui sont actuellement Membres de l'OCDE s'élevait à 70. Ce résultat était en grande partie dû aux travaux entrepris dès 1921 par la Société des Nations. Ceux-ci ont conduit à l'établissement en 1928 des premiers modèles de conventions bilatérales et ont abouti finalement à l'établissement des Modèles de Conventions de Mexico (1943) et de Londres (1946), dont se sont inspirées d'une façon ou d'une autre de nombreuses conventions bilatérales conclues ou révisées au cours des dix années suivantes. Aucun de ces Modèles n'a cependant pu recevoir une adhésion complète et unanime. Ils présentaient d'ailleurs sur plusieurs questions essentielles des divergences importantes et comportaient certaines lacunes.

5. L'interdépendance économique de plus en plus étroite entre les pays Membres de l'OECE au cours de la période d'après-guerre et la coopération économique qui s'est instaurée entre eux ont fait apparaître de plus en plus clairement l'importance des mesures en vue d'éviter la double imposition inter-

nationale. La nécessité a été reconnue d'étendre le réseau des conventions bilatérales de double imposition à tous les pays Membres de l'OECE, puis de l'OCDE, dont plusieurs n'avaient conclu jusqu'alors qu'un nombre limité de conventions et certains aucune. Mais en même temps une harmonisation de ces conventions selon des principes, des définitions, des règles et des méthodes uniformes, ainsi qu'un accord sur une interprétation commune, étaient de plus en plus souhaités.

6. C'est dans ce cadre nouveau de la coopération économique et dans ce nouvel esprit que le Comité Fiscal s'est mis au travail en 1956 avec pour objectif d'établir un Projet de Convention qui règle de façon efficace les problèmes de double imposition se posant entre les pays Membres de l'OCDE et qui soit acceptable à l'ensemble de ces pays. Le Comité Fiscal prépara de 1958 à 1961 quatre rapports intérimaires avant de soumettre en 1963 son rapport final, intitulé « Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune ».

B. MISE EN ŒUVRE DU PROJET DE CONVENTION DE 1963

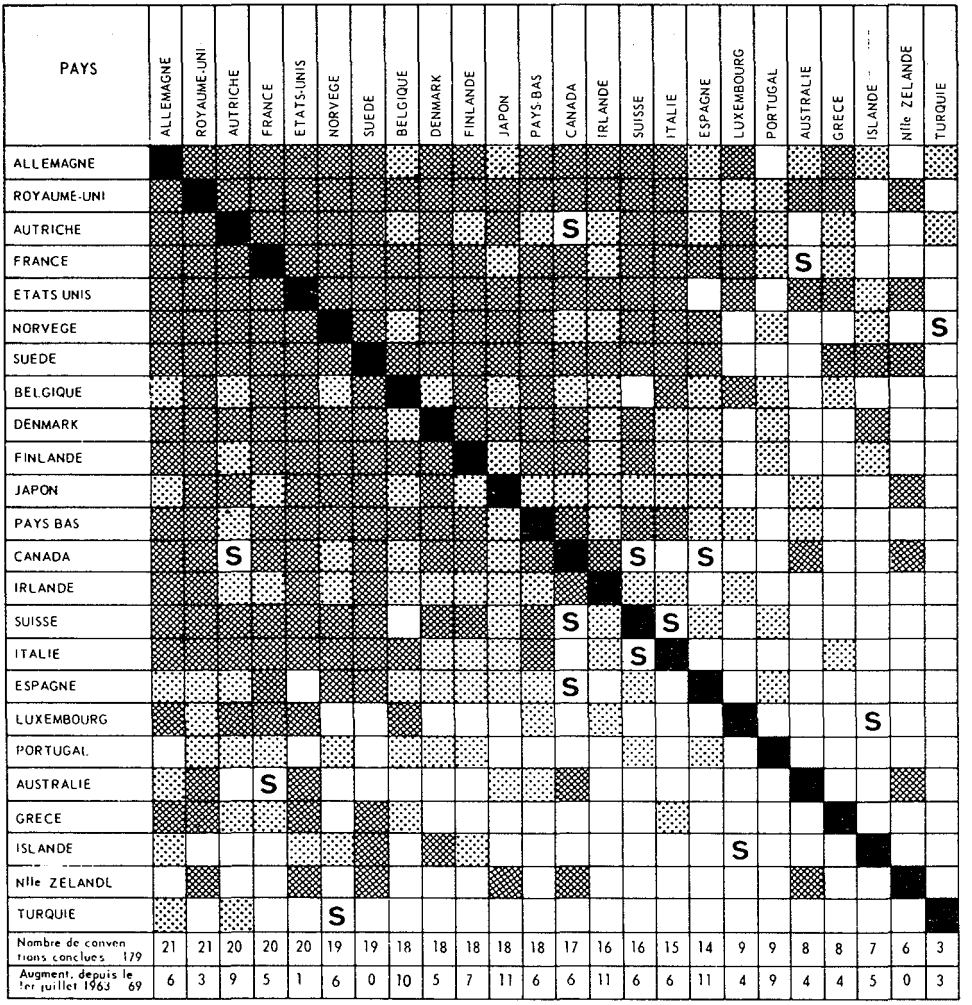
7. Le Projet de Convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, contenu dans le rapport du Comité Fiscal de 1963, a connu un grand retentissement. En effet, les pays Membres de l'OCDE se sont largement conformés au Projet de Convention à l'occasion de la conclusion ou de la révision de conventions bilatérales.

8. Les progrès réalisés dans la suppression des doubles impositions entre pays Membres peut se mesurer au nombre fortement croissant de conventions conclues ou révisées selon les recommandations du Conseil de l'OCDE depuis vingt ans : 23 conventions avaient été conclues et 8 révisées entre juillet 1958, date de l'établissement du premier rapport du Comité Fiscal, et juillet 1963. L'extension et l'harmonisation des conventions bilatérales entre les pays Membres se sont accélérées depuis la parution du Projet de Convention de 1963, puisque depuis cette date 69 conventions entre pays Membres ont été conclues et 50 révisées. Ces chiffres tiennent compte de l'adhésion de quatre nouveaux pays à l'OCDE : l'Australie, la Finlande, le Japon et la Nouvelle-Zélande. A la date du 1er janvier 1977, 179 conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune étaient conclues entre les pays Membres de l'OCDE (voir tableau).

9. L'importance des travaux du Comité Fiscal ne doit pas se mesurer seulement au nombre des conventions conclues entre pays Membres, mais aussi au fait que, conformément à la Recommandation du Conseil de l'OCDE, ces conventions adoptent la structure et, dans la plupart des cas, l'essentiel des dispositions du Projet de Convention. L'existence du Projet de Convention a permis de faciliter les négociations bilatérales entre pays Membres de l'OCDE et d'atteindre une harmonisation souhaitable des conventions bilatérales, dans l'intérêt à la fois des contribuables et des administrations nationales. De plus, l'existence des Commentaires a facilité l'interprétation et l'application des conventions bilatérales sur des bases communes. Enfin, l'impact du Projet de Convention de 1963 a dépassé le cadre de l'OCDE ; le Projet de Convention a été utilisé comme référence de base dans les négociations entre pays Membres et pays non Membres, et même entre pays non Membres, ainsi que dans les travaux d'autres organisations internationales, mondiales ou régionales, dans le domaine de la double imposition et de questions connexes.

10. La Comité Fiscal de l'OCDE avait déjà prévu, lors de la présentation de son rapport de 1963, que le Projet de Convention pourrait être complété à un stade ultérieur, à la suite d'études supplémentaires. Une telle révision s'est avérée

RÉSEAU DES CONVENTIONS BILATÉRALES EN VUE D'ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS EN MATIÈRE D'IMPOTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE ENTRE LES PAYS MEMBRES DE L'OCDE AU 1er JANVIER 1977



également nécessaire pour tenir compte de l'expérience acquise dans les pays Membres lors des négociations de nouvelles conventions ou lors de l'application pratique de telles conventions. A cela se sont ajoutés l'évolution des systèmes d'imposition et l'intensification des relations fiscales internationales d'une part, le développement de nouveaux secteurs d'activités industrielles et commerciales et les formes d'organisation de plus en plus complexes adoptées par les entreprises pour leurs activités internationales, d'autre part. Cette situation a compliqué les problèmes fiscaux qui doivent être résolus. Pour ces motifs, le Comité Fiscal et, depuis 1971, le Comité des Affaires Fiscales et en particulier son Groupe de Travail N° 1, ont entrepris la révision du Projet de Convention de 1963 et des Commentaires qui s'y rapportent. Ces travaux ont abouti à un nouveau texte de la Convention, appelé « Modèle de Convention de 1977 », ainsi qu'à de nouveaux Commentaires.

III

PRÉSENTATION DU MODÈLE DE CONVENTION DE 1977

11. Le Modèle de Convention de 1977, dont les grandes lignes sont développées aux paragraphes 14 et suivants, doit permettre de régler sur une base uniforme les problèmes qui se posent le plus couramment en matière de double imposition internationale. Dans sa substance, le nouveau texte ne diffère pas sensiblement du précédent car la révision du Projet de Convention de 1963 n'avait pas pour objet de remettre en cause ses principes et son économie générale.

12. Au cours de la révision, le Comité des Affaires Fiscales a examiné en détail un nombre important de questions d'ordre juridique, théorique ou pratique, révélées par l'application des conventions existantes. Sur un certain nombre de points, un large accord a permis d'apporter des compléments ou des modifications aux textes de certains articles[1]. L'essentiel des travaux du Comité se reflète cependant dans les Commentaires sur les articles qui ont fait l'objet, dans certains cas, d'importantes additions, précisions ou mises à jour[2]. Dans d'autres cas, le Comité a estimé qu'il n'était pas utile de refléter la diversité des situations et opinions dans de longs développements. L'importance des débats et travaux du Comité des Affaires Fiscales ne se mesure donc pas seulement au nombre et à la nature des amendements apportés aux textes de 1963, mais aussi aux nombreux échanges de vues et d'expériences auxquels se sont livrés les experts gouvernementaux et qui témoignent d'une coopération internationale constante.

13. L'unanimité n'a pu toutefois se faire sur certains points et, comme le Projet de Convention de 1963, le Modèle de Convention de 1977 est assorti de réserves. En effet, des différences dans les législations fiscales, ainsi que dans la situation économique et les intérêts en présence, ont eu pour conséquence que des règles particulières ont dû être admises, que quelques Etats ont émis des réserves sur certaines dispositions du Modèle de Convention ou des observations sur les Commentaires (cf. Remarques générales, paragraphes 24 et suivants).

A. GRANDES LIGNES DU MODÈLE DE CONVENTION

Généralités

14. Le Modèle de Convention décrit tout d'abord le champ d'application (Chapitre I) et définit certains termes et expressions (Chapitre II). La partie

1. Cf., par exemple, les paragraphes 3 et 4 de l'article 5, le paragraphe 2 de l'article 9, le paragraphe 2 de l'article 17, l'article 19, le paragraphe 2 de l'article 21, le paragraphe 5 de l'article 24 et les paragraphes 1 et 2 de l'article 25.

2. Cf., par exemple, les Commentaires sur les articles 5, 10, 19, 24, 25 et 26.

principale est formée des Chapitres III à V qui règlent dans quelle mesure chacun des deux Etats contractants peut imposer les revenus et la fortune et comment une éventuelle double imposition doit être évitée. Suivent les dispositions spéciales (Chapitre VI) et les dispositions finales (entrée en vigueur et dénonciation, Chapitre VII).

Champ d'application et définitions

15. La Convention s'applique à toutes les personnes qui sont des résidents de l'un ou des deux Etats contractants (Article 1). La Convention traite des impôts sur le revenu et sur la fortune qui sont décrits en termes généraux à l'article 2. Au Chapitre II sont définis quelques termes et expressions qui sont utilisés dans de nombreux articles de la Convention. D'autres expressions telles que « dividendes », « intérêts », « redevances », « biens immobiliers », « professions indépendantes », sont définies dans les articles qui traitent de ces sujets.

Imposition des revenus et de la fortune

16. Pour éliminer la double imposition, la Convention établit deux sortes de règles. D'une part, les articles 6 à 21 déterminent pour différentes catégories de revenus, et l'article 22 détermine pour la fortune, les droits d'imposition respectifs de l'Etat de la source ou du situs et de l'Etat de résidence. Pour plusieurs éléments de revenu et de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des Etats contractants. Ainsi l'autre Etat contractant ne peut les imposer et la double imposition est donc définitivement évitée. En général, ce droit exclusif d'imposition est attribué à l'Etat de la résidence. Pour d'autres éléments de revenu et de fortune, l'attribution du droit d'imposer n'est pas exclusive. Pour deux catégories de revenus (dividendes et intérêts) le droit d'imposer de l'Etat de la source est limité. D'autre part, dans la mesure où ces dispositions accordent à l'Etat de la source ou du situs un droit d'imposition total ou limité, l'Etat de la résidence doit accorder un dégrèvement de manière à éviter la double imposition ; c'est l'objet des articles 23 A et 23 B. La Convention laisse aux Etats contractants le soin de choisir entre deux méthodes, celle de l'exonération et celle de l'imputation.

17. Suivant le régime qui leur est applicable dans l'Etat de la source ou du situs, les revenus et la fortune peuvent être classés en trois catégories :

— revenus et fortune qui sont imposables sans limitation dans l'Etat de la source ou du situs,
— revenus qui peuvent être soumis dans l'Etat de la source à une imposition limitée et,
— revenus et fortune qui ne sont pas imposables dans l'Etat de la source ou du situs.

18. Les catégories de revenus et de fortune qui sont imposables sans limitation dans l'Etat de la source ou du situs sont les suivantes :

— les revenus de biens immobiliers situés dans cet Etat (y compris les revenus des exploitations agricoles et forestières), les gains provenant de l'aliénation de ces biens et la fortune qu'ils représentent (article 6 et paragraphe 1 des articles 13 et 22) ;
— les bénéfices d'un établissement stable situé dans cet Etat, les gains provenant de l'aliénation d'un tel établissement stable et la fortune représentée par les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un tel établissement stable (article 7 et paragraphe 2 des articles 13 et 22) ; exception : si l'établissement stable est utilisé pour l'exploitation de

navires ou d'aéronefs en trafic international, et de bateaux servant à la navigation intérieure (cf. paragraphe 20 ci-dessous) ;

— les revenus provenant d'activités d'artistes du spectacle et de sportifs exercées dans cet Etat, que ces revenus soient attribués à l'artiste ou à l'athlète lui-même, ou à une autre personne (article 17) ;
— les revenus de professions indépendantes attribués à une base fixe située dans cet Etat, les gains provenant de l'aliénation d'une telle base fixe et la fortune représentée par les biens mobiliers qui appartiennent à une telle base fixe (article 14 et paragraphe 2 des articles 13 et 22) ;
— les tantièmes payés par une société qui est un résident de cet Etat (article 16) ;
— les rémunérations au titre d'un emploi salarié dans le secteur privé exercé dans cet Etat, à moins que l'employé n'y séjourne pendant une période n'excédant pas 183 jours au cours d'une année et dans certaines conditions, et les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international ou d'un bateau, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans cet Etat (article 15) ;
— sous réserve de certaines conditions, les rémunérations et pensions au titre de services publics (article 19).

19. Les catégories de revenus qui sont soumis à une imposition limitée dans l'Etat de la source sont les suivantes :

— les dividendes : l'Etat de la source doit, si la participation génératrice des dividendes ne se rattache pas effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés dans cet Etat, limiter son impôt à 5 pour cent du montant brut des dividendes lorsque le bénéficiaire effectif est une société détenant directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes, et à 15 pour cent du montant brut dans tous les autres cas (article 10) ;
— les intérêts : l'Etat de la source doit, sous la même condition que pour les dividendes, limiter son impôt à 10 pour cent du montant brut des intérêts, pour autant que ceux-ci n'excèdent pas un montant normal (article 11).

20. Les autres éléments de revenu ou de fortune ne sont pas imposables dans l'Etat de la source ou du situs ; en général, ils ne sont imposables que dans l'Etat de la résidence du contribuable. Ceci vaut, par exemple, pour les redevances qui ne constituent pas des revenus de biens immobiliers (article 12), les gains provenant de l'aliénation de valeurs mobilières (paragraphe 4 de l'article 13), les pensions du secteur privé (article 18), les sommes reçues par un étudiant pour ses études ou sa formation (article 20), la fortune représentée par des valeurs mobilières (paragraphe 4 de l'article 22). Les bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux, les gains provenant de leur aliénation, ou la fortune qu'ils représentent, ne sont imposables que dans l'Etat dans lequel le siège de direction effective de l'entreprise est situé (article 8 et paragraphe 3 des articles 13 et 22).

21. Lorsqu'un contribuable qui est un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus de sources situées dans l'autre Etat contractant ou y possède des éléments de fortune qui, d'après la Convention, ne sont imposables que dans l'Etat de résidence, il ne se pose pas de problème de double imposition puisque l'Etat de la source ou du situs doit accorder l'exonération.

22. Lorsque, au contraire, les revenus ou éléments de fortune sont imposables, conformément à la Convention, de façon limitée ou illimitée dans cet

autre Etat, l'Etat de résidence a le choix entre les deux méthodes ci-après pour éliminer la double imposition :

— la méthode de l'exemption : les revenus ou éléments de fortune imposables dans l'Etat de la source ou du situs sont alors exemptés dans l'Etat de résidence, mais ils peuvent être pris en considération pour fixer le taux de l'impôt applicable aux autres revenus ou éléments de fortune du contribuable ;
— la méthode de l'imputation : les revenus ou éléments de fortune imposables dans l'Etat de la source ou du situs sont alors imposés dans l'Etat de résidence, mais l'impôt perçu dans l'Etat de la source ou du situs est imputé sur l'impôt de l'Etat de résidence prélevé sur ces revenus ou éléments de fortune.

Dispositions spéciales

23. Ces dispositions concernent :

— la non-discrimination (article 24) ;
— la procédure amiable (article 25) ;
— l'échange de renseignements (article 26) ;
— les agents diplomatiques et fonctionnaires consulaires (article 27) ;
— l'extension territoriale de la Convention (article 28).

B. REMARQUES GÉNÉRALES SUR LE MODÈLE DE CONVENTION

24. Le Comité des Affaires Fiscales s'est efforcé, chaque fois que cela était possible, d'établir une règle unique pour chaque cas. Toutefois, sur certains points, il a estimé nécessaire de laisser à la Convention le degré de souplesse compatible avec son bon fonctionnement. Une certaine latitude a donc été laissée aux pays Membres concernant la fixation du taux de l'impôt à la source sur les dividendes et les intérêts, le choix de la méthode d'élimination de la double imposition et, sous certaines conditions, l'imputation des bénéfices à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise. En outre, dans certains cas, des dispositions alternatives ou additionnelles sont mentionnées dans les Commentaires.

Commentaires sur les articles

25. Chacun des articles de la Convention a fait l'objet de Commentaires détaillés destinés à en illustrer ou à en interpréter les dispositions. A l'occasion de la révision et de la mise à jour des textes du Projet de Convention de 1963, le Comité des Affaires Fiscales a adopté de nouveaux développements pour expliquer l'insertion de nouvelles dispositions dans l'article concerné, ou pour préciser le sens et la portée des dispositions de l'article.

26. Ces Commentaires ont été rédigés et acceptés par les experts représentant, au sein du Comité des Affaires Fiscales, les Gouvernements des pays Membres ; ils présentent donc une importance particulière pour l'élaboration du droit fiscal international. Les Commentaires ne sont pas destinés à être annexés d'une façon ou d'une autre aux conventions qui seront signées par les pays Membres, qui seules constituent des instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire. Ils peuvent cependant être d'un grand secours pour l'application des conventions et notamment pour le règlement de litiges éventuels.

27. Des observations sur les Commentaires ont été parfois insérées à la demande de quelques pays Membres qui n'étaient pas en mesure de se rallier

à l'interprétation de l'article donnée dans les Commentaires. Ces observations ne manifestent donc pas un désaccord avec le texte de la Convention, mais fournissent une indication utile quant à la manière dont ces pays appliqueront l'article en question.

Réserves de certains pays concernant certaines dispositions de la Convention

28. Tous les pays Membres qui ont participé à l'élaboration du Modèle de Convention sont d'accord sur ses objectifs et ses dispositions principales. Certains pays Membres ont cependant formulé des réserves sur quelques dispositions de la Convention qui figurent dans les Commentaires des articles en cause[1].

29. Le Comité des Affaires Fiscales estime que ces réserves doivent être appréciées en fonction du résultat d'ensemble qui a pu être acquis. Il est entendu que dans la mesure où des réserves ont été faites par certains pays Membres, les autres pays Membres, lors de négociations avec ces pays en vue de la conclusion de conventions bilatérales, gardent leur liberté d'action conformément au principe de la réciprocité.

Relation entre le Projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977

30. Le Comité des Affaires Fiscales a examiné le problème des conflits d'interprétation qui pourraient surgir à cause des changements apportés au texte même des articles ou à celui de leurs Commentaires. Le Comité estime que, dans toute la mesure du possible, les conventions existantes devraient être interprétées dans l'esprit des Commentaires nouveaux, même si les dispositions des conventions existantes ne comportent pas encore les précisions apportées par le Modèle de Convention de 1977. Les pays Membres qui souhaiteraient clarifier leur position à cet égard pourront le faire par un échange de lettres entre les autorités compétentes conformément à la procédure amiable. Ces autorités pourraient aussi, même en l'absence d'un tel échange de lettres, suivre cette interprétation dans les procédures amiables concernant des cas particuliers.

Evasion et fraude fiscales ; usage incorrect des conventions

31. Le Comité des Affaires Fiscales a étudié la question de l'usage incorrect des conventions de double imposition mais, en raison de la difficulté du problème, il s'est limité pour l'instant à traiter brièvement la question dans les Commentaires sur l'article 1, et à régler un certain nombre de cas particuliers (paragraphe 2 de l'article 17 et Commentaires sur les articles 10, 11 et 12). De plus, l'article 26, tel qu'il est précisé dans les Commentaires, permet aux Etats d'échanger des renseignements afin de lutter contre l'usage incorrect des conventions, l'évasion et la fraude fiscales. Le Comité a l'intention d'approfondir l'étude de ces phénomènes et des autres moyens de les combattre.

Convention multilatérale

32. Le Comité des Affaires Fiscales a examiné la possibilité d'élaborer et de conclure une Convention multilatérale de double imposition. Comme en 1963, le Comité est parvenu à la conclusion que, dans la situation actuelle, cela présen-

1. En raison de l'importance de la réforme fiscale en cours au Portugal, les autorités portugaises ont formulé une réserve générale afin d'être en mesure de revoir leurs réserves actuelles sur les articles du Modèle de Convention, ou éventuellement d'en formuler d'autres, pour tenir compte de la nouvelle législation.

terait de grandes difficultés. Il devrait cependant être possible à certains groupes de pays Membres d'examiner la possibilité de conclure une telle convention entre eux, sur la base du Modèle de Convention, sous réserve de certaines adaptations que rendraient nécessaires les objectifs particuliers poursuivis par ces pays.

IV

CONCLUSIONS

33. Le Comité des Affaires Fiscales suggère que le Conseil de l'OCDE :

1. recommande aux pays Membres de poursuivre leurs efforts pour conclure des conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune avec ceux des pays Membres avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles conventions et de réviser les conventions existant entre eux qui ne correspondraient plus aux nécessités actuelles ;
2. recommande aux pays Membres de se conformer, à l'occasion de la conclusion de conventions bilatérales nouvelles ou de la révision de conventions bilatérales existant entre eux, au Modèle de Convention tel qu'il est interprété dans les Commentaires y relatifs et compte tenu des réserves et dérogations au Modèle de Convention figurant dans le présent Rapport ;
3. recommande que les pays Membres qui le jugent approprié, examinent la possibilité de conclure entre eux des conventions multilatérales sur la base du Modèle de Convention ;
4. invite les pays Membres à notifier à l'Organisation le texte de toutes conventions nouvelles ou révisées de double imposition conclues entre eux et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles les dispositions du Modèle de Convention n'auraient pas été adoptées dans ces conventions.

34. Le Comité des Affaires Fiscales suggère aussi que le Conseil le charge :

1. d'examiner les notifications qui seront ainsi fournies et de lui faire rapport en tant que de besoin ;
2. de procéder périodiquement à l'examen des situations dans lesquelles une double imposition peut se produire, à la lumière de l'expérience acquise par les pays Membres et de faire toute proposition utile en vue d'y porter remède.

35. Le Comité des Affaires Fiscales recommande que le présent rapport soit publié et fasse l'objet d'une publicité appropriée de la part du Secrétariat de l'OCDE.

ANNEXE I

MODÈLE DE CONVENTION EN VUE D'ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS EN MATIÈRE D'IMPOTS SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE

SOMMAIRE DE LA CONVENTION

TITRE ET PRÉAMBULE

CHAPITRE I

Champ d'application de la Convention

Art. 1 Personnes visées
Art. 2 Impôts visés

CHAPITRE II

Définitions

Art. 3 Définitions générales
Art. 4 Résident
Art. 5 Etablissement stable

CHAPITRE III

Imposition des revenus

Art. 6 Revenus immobiliers
Art. 7 Bénéfices des entreprises
Art. 8 Navigation maritime, intérieure et aérienne
Art. 9 Entreprises associées
Art. 10 Dividendes
Art. 11 Intérêts
Art. 12 Redevances
Art. 13 Gains en capital
Art. 14 Professions indépendantes
Art. 15 Professions dépendantes
Art. 16 Tantièmes
Art. 17 Artistes et sportifs
Art. 18 Pensions
Art. 19 Fonctions publiques
Art. 20 Etudiants
Art. 21 Autres revenus

CHAPITRE IV

Imposition de la fortune

Art. 22 Fortune

CHAPITRE V

Méthodes pour éliminer les doubles impositions

Art. 23 A Méthode d'exemption
Art. 23 B Méthode d'imputation

CHAPITRE VI

Dispositions spéciales

Art. 24 Non-discrimination
Art. 25 Procédure amiable
Art. 26 Echange de renseignements
Art. 27 Agents diplomatiques et fonctionnaires consulaires
Art. 28 Extension territoriale

CHAPITRE VII

Dispositions finales

Art. 29 Entrée en vigueur
Art. 30 Dénonciation

NOTE. — Afin de permettre une comparaison du Modèle de Convention de 1977 avec le Projet de Convention de 1963, le texte de ce dernier est reproduit à la fin de cet ouvrage (Appendice III).

TITRE DE LA CONVENTION

Convention entre (l'Etat A) et (l'Etat B) en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION

NOTE. — Le préambule de la Convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux Etats contractants.

CHAPITRE I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1

PERSONNES VISÉES

La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

Article 2

IMPOTS VISÉS

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

a) (dans l'Etat A) : .....

b) (dans l'Etat B) : .....

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiquent à la fin de chaque année les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

CHAPITRE II

DÉFINITIONS

Article 3

DÉFINITIONS GÉNÉRALES

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et et tous autres groupements de personnes ;

b) le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;

c) les expressions « entreprise d'un Etat contractant » et « entreprise de l'autre Etat contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant ;

d) 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 Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant ;

e) l'expression « autorité compétente » désigne :

(*i*) (dans l'Etat A) : .....

(*ii*) (dans l'Etat B) : .....

2. Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Article 4

RÉSIDENT

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

a) cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle ;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité ;

d) si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

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

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.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne — autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 — agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat 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, 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 Etat 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.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat 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.

CHAPITRE III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6

REVENUS IMMOBILIERS

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'Etat 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.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

Article 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.

4. S'il est d'usage, dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes contenus dans le présent article.

5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

7. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

Article 8

NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat 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'Etat 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'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

4. 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 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque

a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent.

Article 10

DIVIDENDES

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, 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 ;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations.

Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

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

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables.

5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre Etat ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés dans cet autre Etat, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

Article 11

INTÉRÊTS

1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article.

Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables.

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable, ou une base fixe, pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 12

REDEVANCES

1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat, si ce résident en est le bénéficiaire effectif.

2. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables.

4. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 13

GAINS EN CAPITAL

1. Les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 et situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat.

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'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2 et 3 ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident.

Article 14

PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base fixe, les revenus sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe.

2. L'expression « profession libérale » comprend notamment les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

Article 15

PROFESSIONS DÉPENDANTES

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si :

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée, et

b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat, et

c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, 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 servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Article 16

TANTIÈMES

Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

Article 17

ARTISTES ET SPORTIFS

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre Etat.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

Article 18

PENSIONS

Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat.

Article 19

FONCTIONS PUBLIQUES

1. *a*) Les rémunérations, autres que les pensions, payées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet Etat.

b) Toutefois, ces rémunérations ne sont imposables que dans l'autre Etat contractant si les services sont rendus dans cet Etat et si la personne physique est un résident de cet Etat qui :

(*i*) possède la nationalité de cet Etat, ou

(*ii*) n'est pas devenu un résident de cet Etat à seule fin de rendre les services.

2. *a*) Les pensions payées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet Etat.

b) Toutefois, ces pensions ne sont imposables que dans l'autre Etat contractant si la personne physique est un résident de cet Etat et en possède la nationalité.

3. Les dispositions des articles 15, 16 et 18 s'appliquent aux rémunérations et pensions payées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

Article 20

ÉTUDIANTS

Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était immédiatement avant de se rendre dans un Etat contractant, un résident de l'autre Etat contractant et qui séjourne dans le premier Etat à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet Etat, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet Etat.

Article 21

AUTRES REVENUS

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet Etat.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables.

CHAPITRE IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22

FORTUNE

1. La fortune constituée par des biens immobiliers visés à l'article 6, que possède un résident d'un Etat contractant et qui sont situés dans l'autre Etat contractant, est imposable dans cet autre Etat.

2. La fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou par des biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, est imposable dans cet autre Etat.

3. La fortune constituée par des navires et des 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, aéronefs ou bateaux, n'est imposable que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat.

CHAPITRE V

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23 A

MÉTHODE D'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.

2. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat 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 Etat. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre Etat.

3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet Etat, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

Article 23 B

MÉTHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat 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 Etat ;

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 Etat.

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 Etat.

2. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet Etat, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

CHAPITRE VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

2. Le terme « nationaux » désigne :

a) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant ;

b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant.

3. Les apatrides qui sont des résidents d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'Etat concerné qui se trouvent dans la même situation.

4. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

5. A moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat. De même, les dettes d'une entreprise d'un Etat contractant envers un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier Etat.

6. Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier Etat.

7. Les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination.

Article 25

PROCÉDURE AMIABLE

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats 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 Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'Etat 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.

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 Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants.

3. Les autorités compétentes des Etats contractants 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. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une Commission composée de représentants des autorités compétentes des Etats contractants.

Article 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même

manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ;

c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Article 27

AGENTS DIPLOMATIQUES ET FONCTIONNAIRES CONSULAIRES

Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou les fonctionnaires consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

Article 28

EXTENSION TERRITORIALE

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires [à toute partie du territoire de (l'Etat A) ou de (l'Etat B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la Convention ou] à tout Etat ou territoire dont (l'Etat A) ou (l'Etat 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 Etats contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

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

NOTE. — Les mots entre parenthèses visent le cas où, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'applique pas à une partie du territoire d'un Etat contractant.

CHAPITRE VII

DISPOSITIONS FINALES

Article 29

ENTRÉE EN VIGUEUR

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à ..... aussitôt que possible.

2. La Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :

a) (dans l'Etat A) :.....
b) (dans l'Etat B) :.....

Article 30

DÉNONCIATION

La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par un Etat contractant. Chaque Etat contractant peut dénoncer la Convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile postérieure à l'année ..... Dans ce cas, la Convention cessera d'être applicable :

a) (dans l'Etat A) :.....
b) (dans l'Etat B) :.....

CLAUSE TERMINALE

NOTE. — La clause terminale concernant la signature sera rédigée conformément aux procédures constitutionnelles des deux Etats contractants.

ANNEXE II

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES DU MODÈLE DE CONVENTION

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 1 CONCERNANT LES PERSONNES VISÉES PAR LA CONVENTION

1. Alors que les premières conventions étaient en général applicables aux « ressortissants » des Etats contractants, les conventions plus récentes s'appliquent ordinairement aux « résidents » de l'un ou des deux Etats contractants, sans distinction de nationalité. Certaines d'entre elles avaient même une portée plus étendue en ce sens qu'elles concernent d'une manière plus générale les « contribuables » des Etats contractants ; de ce fait, elles visent également les personnes qui, encore qu'elles ne résident pas dans l'un ou l'autre Etat, sont cependant 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 disposer que la Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux Etats contractants ou de ces deux Etats. Il est rappelé que le sens du terme « résident » est défini à l'article 4.

APPLICATION DE LA CONVENTION AUX SOCIÉTÉS DE PERSONNES

2. Les législations internes des divers pays Membres de l'OCDE appliquent aux sociétés de personnes des régimes différents. La différence réside essentiellement dans le fait que certains pays traitent les sociétés de personnes comme des unités imposables (quelquefois même comme des sociétés) alors que d'autres pays ne tiennent pas compte de l'existence de la société de personnes et n'imposent que les différents associés individuellement sur leur part du revenu de la société de personnes.

3. Ces différences influent beaucoup sur l'application de la Convention aux sociétés de personnes, notamment lorsqu'un ou plusieurs associés ne sont pas des résidents de l'Etat dans lequel la société a été créée ou constituée. En premier lieu, la question se pose de savoir si une société de personnes peut invoquer en tant que telle les dispositions de la Convention. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, on peut raisonnablement soutenir que cette société est un résident de l'Etat contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4, qu'elle entre donc dans le champ d'application de la Convention et peut en bénéficier. Dans les autres cas mentionnés au paragraphe 2 ci-dessus, il serait possible de refuser à la société de personnes elle-même l'application de la Convention, du moins si celle-ci ne prévoyait aucune règle spéciale au sujet des sociétés de personnes.

4. De plus, selon l'approche qu'ils adoptent, les Etats contractants peuvent appliquer différentes dispositions de la Convention aux revenus versés par la société de personnes à un associé. Dans les Etats où les sociétés de personnes

sont considérées comme des sociétés, les bénéfices distribués aux associés peuvent être considérés comme des dividendes (paragraphe 3 de l'article 10) alors que, pour d'autres Etats, tous les bénéfices d'une société de personnes, qu'ils soient ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices commerciaux des associés (article 7). Dans de nombreux Etats, les bénéfices provenant de l'activité des sociétés de personnes comprennent, aux fins d'imposition, la totalité ou une partie des rémunérations spéciales versées à ses associés par la société (telles que les loyers, intérêts, redevances, ou rémunérations de services rendus), tandis que dans d'autres Etats, ces versements ne sont pas traités comme des bénéfices d'entreprises (article 7) mais sont régis par d'autres articles (dans les exemples mentionnés ci-dessus ce sont respectivement les articles 6, 11, 12, 14 ou 15 qui s'appliquent).

5. Enfin, les capitaux investis dans une société de personnes ou la cession des parts sociales peuvent être soumis, selon l'approche adoptée, soit au régime prévu au paragraphe 2 des articles 22 et 13 (établissement stable), soit aux dispositions du paragraphe 4 des articles 22 et 13 (autres biens mobiliers).

6. L'application concurrente d'articles différents de la Convention dans les deux Etats contractants (ou même la non-application de la Convention dans l'un d'eux) peut conduire à une double imposition, mais aussi à une double exonération d'impôt. Cependant, en pratique, l'application des conventions de double imposition, qu'elles aient ou non pour modèle le Projet de Convention de 1963, tout comme les discussions concernant la révision du Projet de Convention de 1963, ont montré que les pays Membres de l'OCDE adoptent des positions très divergentes et qu'il est extrêmement difficile de trouver une solution uniforme qui puisse être acceptée par l'ensemble des pays Membres de l'OCDE, ou même par une grande majorité d'entre eux. La Convention ne contient donc pas de dispositions spéciales relatives aux sociétés de personnes. Les Etats contractants conservent, toutefois, la faculté d'examiner les problèmes concernant les sociétés de personnes à l'occasion de négociations bilatérales et de se mettre d'accord sur les dispositions spéciales qu'ils pourraient juger nécessaires et appropriées.

Usage incorrect de la Convention

7. Le but des conventions de double imposition est de promouvoir les échanges de biens, de services, de capitaux et de personnes en éliminant la double imposition internationale ; elles ne devraient pas, en revanche, faciliter l'évasion et la fraude fiscales. Les contribuables ont certes la possibilité d'utiliser, en dehors de toute convention de double imposition, les différences de charges fiscales existant entre les Etats et les avantages fiscaux prévus par les diverses législations fiscales, mais il incombe aux Etats concernés de prendre dans leurs législations internes des dispositions allant à l'encontre de manœuvres éventuelles. Ces Etats voudront alors, dans leurs conventions bilatérales de double imposition, sauvegarder l'application de dispositions de ce genre figurant dans leurs législations internes.

8. De plus, l'extension du réseau des conventions de double imposition renforce encore les effets de ces manœuvres car elle permet, à la faveur de constructions juridiques souvent artificielles, de profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des dégrèvements d'impôts prévus dans les conventions de double imposition.

9. Tel serait le cas, par exemple, d'une personne (résident ou non d'un Etat contractant) qui agirait par l'entremise d'une entité juridique créée dans un Etat essentiellement pour obtenir les allégements d'impôts prévus dans les conventions conclues par cet Etat et auxquels cette personne n'aurait pas droit directement. Un autre cas serait celui d'une personne physique ayant dans un Etat contractant son foyer d'habitation permanent ainsi que tous ses intérêts économiques, notamment une participation importante dans une société de cet Etat, et qui, essentiellement en vue de vendre cette participation et d'échapper dans cet Etat à l'imposition de gains en capital provenant de cette aliénation (en vertu du paragraphe 4 de l'article 13), transférerait son foyer d'habitation permanent dans l'autre Etat contractant, où de tels gains sont peu ou pas imposés.

10. Certaines de ces situations sont 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 relatives aux sociétés d'artistes (paragraphe 2 de l'article 17). 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). Les Etats contractants peuvent, à l'occasion de négociations bilatérales, convenir qu'un allégement d'impôt n'est pas applicable dans certains cas, ou que l'application des dispositions de leurs législations internes pour lutter contre la fraude fiscale ne sera pas affectée par la Convention.

Réserve sur l'article

11. Les *Etats-Unis* se réservent le droit d'imposer leurs ressortissants et leurs résidents (avec certaines exceptions), abstraction faite des dispositions de la Convention.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 2 CONCERNANT LES IMPOTS VISÉS PAR LA CONVENTION

1. Cet article s'inspire du désir de rendre plus acceptables et précises la terminologie et la nomenclature des impôts faisant l'objet de la Convention, de donner la possibilité d'identifier les impôts des Etats contractants qui sont visés par la Convention, d'étendre le plus possible le champ d'application de la Convention en y incluant, autant que possible, en harmonie avec les règles de la législation interne des Etats contractants, les impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales et d'éviter la nécessité de conclure une nouvelle Convention à chaque modification de la législation interne des Etats contractants, grâce à l'échange périodique de listes et à une procédure amiable.

Paragraphe 1

2. Le paragraphe définit le champ d'application de la Convention, à savoir les impôts sur le revenu et sur la fortune; on a donc écarté l'expression « impôts directs » beaucoup trop imprécise. Peu importe l'autorité pour le compte de laquelle ces impôts sont perçus ; il peut s'agir aussi bien de l'Etat lui-même que de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales (Etats fédérés, régions, provinces, cantons, districts, départements, arrondissements, « Kreise », communes ou groupements de communes, etc.). Peu importe aussi le système de perception : les impôts peuvent être prélevés par voie d'imposition directe ou par voie de retenue à la source, sous forme de surtaxes, de centimes additionnels, etc.

Paragraphe 2

3. Le paragraphe définit ce qu'il faut entendre par impôts sur le revenu et sur la fortune. Ces impôts comprennent les impôts sur le revenu total et sur des éléments du revenu, sur la fortune totale et sur des éléments de la fortune. Ils englobent aussi les impôts sur les bénéfices et gains provenant de la vente ou de l'échange de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values. Ils s'étendent enfin aux impôts perçus sur le montant total des salaires payés par les entreprises (« payroll taxes », « Lohnsummensteuer » en Allemagne et « taxe sur les salaires » en France). Les contributions à la sécurité sociale, ou charges similaires, ne sont pas considérées comme des « impôts sur le montant total des salaires » parce qu'il y a un lien direct entre la contribution et les avantages individuels reçus en contrepartie.

4. Il est évident que l'Etat qui a la compétence fiscale — et lui seul — peut percevoir les impôts prévus par sa législation avec leurs accessoires éventuels : majorations, frais, intérêts, etc. Il n'a pas été jugé nécessaire de le dire expressément dans l'article, étant donné qu'il va de soi qu'en ce qui concerne la perception, les accessoires suivent la même règle que le principal.

5. Il n'est fait mention dans l'article ni des « impôts ordinaires », ni des « impôts extraordinaires ». En principe, on pouvait considérer qu'il était justifié d'inclure les impôts extraordinaires dans un Modèle de Convention, mais l'expérience a montré que de tels impôts sont institués en général dans des circonstances très spéciales. De plus, il se serait révélé difficile d'en donner une définition. Ces impôts peuvent être extraordinaires par leur introduction, par leur système de perception, par leur taux, par le but auquel ils tendent et pour d'autres raisons encore. Dans ces conditions, il semble préférable de ne pas faire figurer les impôts extraordinaires dans l'article. Mais comme l'intention n'est pas d'exclure les impôts extraordinaires de toute convention, les impôts ordinaires n'ont pas été mentionnés non plus. Liberté est ainsi laissée aux Etats contractants, soit de restreindre le champ d'application de la Convention aux impôts ordinaires, soit au contraire de l'étendre aux impôts extraordinaires, soit encore de convenir de dispositions particulières.

Paragraphe 3

6. Le paragraphe énumère les impôts en vigueur au moment de la signature de la convention. Cette liste n'a pas une valeur limitative. Elle sert d'illustration aux paragraphes précédents de l'article. Mais il s'agira en principe de la liste complète des impôts levés dans chaque Etat lors de la signature et couverts par la convention.

Paragraphe 4

7. Le paragraphe prévoit, puisque la liste des impôts figurant au paragraphe 3 est purement déclarative, que la Convention s'appliquera également aux impôts de nature identique ou analogue qui pourraient s'ajouter aux impôts actuels ou les remplacer après la date de signature de la Convention. Cette disposition est nécessaire pour éviter qu'une modification quelconque de la législation fiscale de l'un des Etats rende la Convention inopérante.

8. Chaque Etat s'engage à communiquer à l'autre les modifications apportées à sa législation fiscale, en lui faisant parvenir en fin d'année, si c'est nécessaire, une liste des impôts nouveaux ou de remplacement levés en cours d'année.

OBSERVATION SUR LES COMMENTAIRES

9. Dans des contextes tels que les limites de taux d'impôt ou l'octroi de crédits pour l'impôt étranger, la *Nouvelle-Zélande* souhaite préciser que le terme « impôt » ne couvre pas les pénalités.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

10. L'*Australie,* le *Canada* et les *Etats-Unis* font une réserve concernant la partie du paragraphe 1 qui vise les impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte des subdivisions politiques et des collectivités locales.

11. Le *Japon* fait une réserve concernant la partie du paragraphe 1 qui indique que la Convention s'applique aux impôts sur la fortune.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 3 CONCERNANT LES DÉFINITIONS GÉNÉRALES

1. On a réuni dans le présent article un certain nombre de dispositions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans la Convention. Il convient toutefois de noter que le sens de plusieurs termes importants est indiqué dans d'autres articles de la Convention. Ainsi, les termes « résident » et « établissement stable » sont définis respectivement dans les articles 4 et 5, alors que l'interprétation à donner à certains termes figurant dans les articles concernant les catégories spéciales de revenus (« biens immobiliers », « dividendes », etc.) ressort des dispositions de ces articles. En plus des définitions contenues dans l'article, les Etats contractants sont libres de convenir, bilatéralement, d'une définition des expressions « un Etat contractant » et « l'autre Etat contractant ». En outre, les Etats contractants sont libres de convenir, bilatéralement, d'inclure une référence au plateau continental dans la définition des « Etats contractants ».

Paragraphe 1

LE TERME « PERSONNE »

2. La définition du terme « personne » contenue dans l'alinéa *a*) n'est nullement limitative et doit être interprétée dans un sens très large (voir en particulier les articles 1 et 4). Elle mentionne explicitement les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Il ressort du sens donné au terme « société » par la définition contenue à l'alinéa *b*) que le terme « personne » vise en outre toute entité qui, bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. C'est ainsi qu'une fondation (« Stiftung ») par exemple, peut être couverte par la définition du terme « personne ». Des considérations particulières concernant l'application de la Convention aux sociétés de personnes figurent aux paragraphes 2 à 6 des Commentaires sur l'article 1.

LE TERME « SOCIÉTÉ »

3. Le terme « société » désigne d'abord toute personne morale. Il couvre en outre toute autre unité imposable qui est considérée comme une personne morale par la législation fiscale de l'Etat contractant où elle est constituée. Cette définition a été rédigée en tenant compte notamment de l'article concernant les dividendes. Il convient de noter que le terme « société » n'affecte que ce dernier article, le paragraphe 7 de l'article 5 et l'article 16.

LE TERME « ENTREPRISE »

4. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été

tranché conformément aux dispositions de la législation interne des Etats contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir, à proprement parler, le terme « entreprise ».

L'EXPRESSION « TRAFIC INTERNATIONAL »

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, seul l'Etat contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette forme d'exploitation de navires ou d'aéronefs. Néanmoins, ainsi qu'il est indiqué dans les Commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 8, les Etats contractants ont la faculté par voie d'accord bilatéral d'adopter 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 à l'alinéa *d*) du paragraphe 1 de l'article 3 le membre de phrase : « une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant » par les mots : « une entreprise d'un Etat contractant » ou bien « un résident d'un Etat contractant ».

6. Il convient de remarquer que la définition de l'expression « trafic international » est plus large que l'acception généralement reconnue à cette expression. Cela a cependant été voulu, afin de préserver le droit de l'Etat du siège de direction effective d'imposer aussi bien le trafic purement intérieur que le trafic entre Etats tiers, et de permettre à l'autre Etat 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 Etat contractant, ou ayant le siège de direction effective dans un Etat contractant, vend, par l'intermédiaire d'un agent dans l'autre Etat contractant, des billets pour un voyage effectué exclusivement entre des points situés dans le premier Etat, ou entre des points d'un Etat tiers. L'article ne permet pas à l'autre Etat d'imposer les bénéfices provenant de ces voyages. Il n'est permis à l'autre Etat d'imposer une telle entreprise du premier Etat que lorsque l'exploitation est limitée à des points situés dans cet autre Etat.

L'EXPRESSION « AUTORITÉ COMPÉTENTE »

7. Pour définir l'expression « autorité compétente », on a tenu compte du fait que dans certains pays Membres de l'OCDE l'application des conventions de double imposition n'est pas exclusivement du ressort des autorités fiscales supérieures, mais que certaines questions sont réservées à d'autres autorités ou peuvent leur être confiées par une délégation de pouvoirs. La présente définition permet à chaque Etat contractant de désigner l'autorité ou les autorités compétentes.

Paragraphe 2

8. Le paragraphe fixe une règle générale d'interprétation des termes utilisés dans la Convention sans y être définis.

OBSERVATION SUR LES COMMENTAIRES

9. Aux fins des articles 10, 11 et 12, la *Nouvelle-Zélande* souhaite traiter les dividendes, intérêts et redevances pour lesquels un « trustee » est assujetti à

l'impôt dans l'Etat dont il est un résident, comme ayant ce « trustee » pour bénéficiaire effectif.

RÉSERVE SUR L'ARTICLE

10. La *Belgique* se réserve d'amender, dans ses conventions, l'alinéa *b*) du paragraphe 1 de l'article 3 et le paragraphe 1 de l'article 4, de manière à faire ressortir que les sociétés de personnes constituées conformément à la législation belge doivent être considérées comme des résidents de la Belgique, eu égard au double fait qu'elles possèdent la personnalité juridique et que leur revenu mondial est, dans tous les cas, soumis à l'impôt en Belgique.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 4 CONCERNANT LA DÉFINITION DU RÉSIDENT

I. Remarques préliminaires

1. La notion de « résident d'un Etat contractant » a diverses fonctions et revêt de l'importance dans trois cas :

a) lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention quant aux personnes ;

b) pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il y a double résidence ;

c) pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit de l'imposition dans l'Etat de la résidence et dans l'Etat de la source ou du situs.

2. L'article est destiné à définir l'expression « résident d'un Etat contractant » et à résoudre les cas de double résidence. Pour fournir quelques éclaircissements sur l'article, quelques considérations générales sur les deux cas types de conflit, c'est-à-dire entre deux résidences et entre la résidence et la source ou le situs, sont exposées ci-après. Dans les deux cas, le conflit résulte du fait qu'en vertu de leur législation interne, un Etat contractant ou les deux allèguent que l'intéressé réside dans leur territoire.

3. En général, les législations internes des divers Etats prévoient un assujettissement complet à l'impôt « assujettissement intégral », en raison du lien personnel existant entre le contribuable et l'Etat considéré (« Etat de résidence »). Cet assujettissement à l'impôt ne vise pas seulement les personnes qui sont « domiciliées » dans un Etat, au sens que l'on donne habituellement au terme « domicile » (droit privé). Par extension, l'assujettissement intégral à l'impôt vise également les personnes qui séjournent en permanence, ou parfois seulement pendant un certain temps, sur le territoire de l'Etat. Quelques législations assujettissent intégralement à l'impôt les particuliers qui exercent une activité à bord de navires, dont le port d'attache est situé dans l'Etat considéré.

4. Les conventions de double imposition ne se préoccupent pas en général des législations internes des Etats contractants ayant pour objet de définir les conditions dans lesquelles une personne est reconnue, au point de vue fiscal, comme « résident » d'un Etat et est par conséquent assujettie intégralement à l'impôt dans cet Etat. Ces conventions ne précisent pas les critères auxquels doivent répondre les dispositions des législations internes sur le « domicile » pour que les Etats contractants reconnaissent à l'un d'entre eux le droit d'assujettissement intégral. A cet égard, les Etats arrêtent leur position en se fondant uniquement sur leur législation interne.

5. On peut facilement s'en rendre compte lorsqu'il y a conflit non pas entre deux résidences, mais entre la résidence et la source ou le situs. Toutefois, les

mêmes considérations s'appliquent en cas de conflit entre deux résidences. Dans ce dernier cas, il faut cependant noter que l'on ne peut parvenir à une solution du conflit en se référant à la notion de résidence adoptée par la législation interne des Etats considérés. Des clauses spéciales doivent être insérées dans la Convention pour déterminer à laquelle des deux notions de résidence il convient d'accorder la préférence.

6. Un exemple permettra de mieux comprendre la situation. L'intéressé possède un foyer d'habitation permanent dans l'Etat A où vivent sa femme et ses enfants. Il a séjourné plus de six mois dans l'Etat B où, en vertu du droit interne dudit Etat, il est, en raison de la durée de son séjour, imposable, car considéré comme étant un résident de cet Etat. Deux Etats revendiquent alors le droit de l'assujettir intégralement à l'impôt. Ce conflit doit être tranché par la Convention.

7. Dans ce cas particulier, l'article (en vertu des dispositions du paragraphe 2) donne la préférence à l'Etat A. Il ne faut toutefois pas en déduire que l'article pose des règles spéciales sur la « résidence » et qu'on ne tient pas compte de la législation interne de l'Etat B du fait qu'elle est incompatible avec ces règles. En réalité, dans un conflit de ce genre, il importe évidemment de faire droit à l'une des deux revendications, et c'est à ce sujet que l'article propose des règles spéciales.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

8. Le paragraphe définit l'expression « résident d'un Etat contractant » au sens de la Convention. Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne (cf. Remarques préliminaires). Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction ou tout autre critère analogue. Pour les personnes physiques, la définition tend à couvrir les diverses formes de liens personnels envers un Etat qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral). Elle s'étend aussi aux cas où une personne est réputée par la législation fiscale d'un Etat être un résident dudit Etat et s'y trouve de ce fait entièrement assujettie à l'impôt (par exemple, les diplomates et autres personnes au service de l'Etat). Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme « résident d'un Etat contractant », au sens de la Convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet Etat, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet Etat ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains Etats à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire.

Paragraphe 2

9. Le paragraphe vise le cas où, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants.

10. Pour résoudre ce conflit, il faut établir des règles spéciales qui donnent la prépondérance aux liens rattachant le contribuable à un Etat plutôt qu'à

l'autre. Dans la mesure du possible, le critère de référence doit être tel qu'il ne fasse pas de doute que l'intéressé ne remplit les conditions requises que dans un Etat seulement ; en même temps, le critère devra être tel que le lien retenu fasse paraître normale l'attribution à l'Etat considéré du droit de lever l'impôt.

11. L'article accorde la préférence à l'Etat contractant où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent. Ce critère suffira souvent pour résoudre le conflit résultant du fait qu'une personne qui a un foyer permanent dans un Etat contractant a seulement effectué un séjour d'une certaine durée dans l'autre Etat contractant.

12. L'alinéa *a*) veut donc dire que, pour l'application de la Convention (donc lorsqu'il y a conflit entre les législations des deux Etats) on considère que la résidence de la personne physique se trouve là où celle-ci a la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation, à condition que ce dernier soit permanent, c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable, par opposition au fait du séjour à un certain endroit dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée.

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.).

14. Si la personne physique possède un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats contractants, le paragraphe 2 donne la préférence à l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, c'est-à-dire à l'Etat dans lequel se trouve le centre des intérêts vitaux de l'intéressé. Lorsqu'il est impossible de déterminer la résidence en se référant aux dispositions mentionnées ci-dessus, le paragraphe 2 prévoit des critères secondaires qui sont d'abord le séjour habituel, ensuite la nationalité. Si une personne physique possède la nationalité des deux Etats ou n'a la nationalité d'aucun d'eux, la question devra être tranchée d'un commun accord entre les administrations intéressées, conformément aux dispositions de l'article 25.

15. Lorsque la personne physique a un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats contractants, il y a lieu de rechercher dans les faits celui des deux Etats avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits. Seront ainsi pris en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires, le lieu d'où il administre ses biens, etc. Les circonstances doivent être examinées dans leur ensemble ; mais il est évident cependant que les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention. Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait que l'intéressé conserve cette première habitation dans le milieu où il a toujours vécu, où il a travaillé et où il garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'il a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier Etat.

16. L'alinéa *b*) établit un critère secondaire pour deux situations bien distinctes et différentes, à savoir :

a) le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants et où on ne peut déterminer celui de ces Etats où elle a le centre de ses intérêts vitaux ;

b) le cas où la personne physique ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants.

Préférence est donnée à l'Etat contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle.

17. Dans la première situation visée, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats, le fait du séjour habituel dans un Etat plutôt que 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'Etat 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'Etat considéré mais aussi à tout autre endroit du même Etat.

18. La deuxième situation envisagée est le cas d'une personne physique qui ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, comme par exemple une personne passant d'un hôtel à l'autre. Dans ce cas, également, tous les séjours faits dans un Etat doivent être pris en considération, sans qu'il faille en rechercher la raison.

19. En disposant que, dans les deux situations qu'il envisage, la préférence est donnée à l'Etat contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle, l'alinéa *b*) ne précise pas sur quelle période doit avoir lieu la comparaison. La comparaison doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'apprécier si la résidence dans chacun des deux Etats est habituelle et d'apprécier aussi la périodicité des séjours.

20. Lorsque, dans les deux situations visées à l'alinéa *b*), la personne physique séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants, ou lorsque l'intéressé ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, préférence est donnée à l'Etat dont la personne physique possède la nationalité. Si, toujours dans ces cas, l'intéressé possède la nationalité de chacun des Etats contractants, ou s'il ne possède la nationalité d'aucun d'eux, l'alinéa *d*) confie aux autorités compétentes le soin de trancher la difficulté d'un commun accord, selon la procédure amiable prévue à l'article 25.

Paragraphe 3

21. Le paragraphe concerne les sociétés et tous autres groupements de personnes sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait qu'ils ont ou qu'ils n'ont pas la personnalité juridique. Dans la pratique, il sera assez rare qu'une société, etc., soit assujettie à l'impôt, en raison de sa résidence, dans plus d'un Etat, mais le cas pourra évidemment se présenter si un Etat se base sur le lieu d'enregistrement et l'autre sur le lieu où se trouve la direction effective. En conséquence, il faut également établir pour les sociétés, etc., des règles concernant la préférence.

22. Ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement. C'est pourquoi le paragraphe 3 tient compte du lieu où la société, etc., 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'Etat 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. Pour les conventions conclues par le Royaume-Uni, qui prévoient qu'une société est considérée comme résident de l'Etat où « les affaires sont dirigées et contrôlées », il a été précisé, du côté britannique, que cette expression vise la « direction effective » de l'entreprise.

24. Eu égard à ces considérations, le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques.

OBSERVATION SUR LES COMMENTAIRES

25. L'interprétation que donne la *Nouvelle-Zélande* à l'expression « direction effective » est la gestion courante, où que soit exercé le contrôle global des activités.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

26. Le *Canada* et les *Etats-Unis* se réservent le droit d'utiliser comme critère, pour le paragraphe 3, le lieu d'enregistrement ou de constitution pour une société.

27. Le *Japon* souhaite être libre de conclure des conventions bilatérales disposant que le domicile fiscal d'un résident des deux Etats contractants sera déterminé par voie de consultations entre autorités compétentes. Lors de telles consultations, le Japon est disposé à prendre en considération, dans la mesure du possible, les règles du paragraphe 2 de cet article.

28. Le *Japon* fait une réserve à l'égard des dispositions contenues dans cet article, comme dans tout autre article du Modèle de Convention, qui se réfèrent directement ou indirectement au siège de direction effective.

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 Etat contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant. En vertu de l'article 7, un Etat contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat.

Paragraphe 1

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'Etat où est située l'installation fixe.

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).

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.

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 Etat contractant opère dans l'autre Etat 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 19 ci-après).

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. Si l'installation d'affaires n'a pas été créée à des fins purement temporaires, elle 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, ou parce qu'à la suite de circonstances spéciales (décès du contribuable, échec de l'investissement) elle a été liquidée prématurément. Si une installation d'affaires, qui au départ ne devait avoir qu'un caractère purement temporaire, est utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc, rétroactivement, un établissement stable.

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 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.

8. Lorsqu'une installation fixe d'affaires utilisée par une entreprise d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant, loue ou donne à bail à des tiers des biens corporels tels qu'installations, outillages, 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 Etat loue ou donne à bail des installations, un outillage, des immeubles ou des biens incorporels, à une entreprise de l'autre Etat, sans disposer pour cette activité de location d'une installation fixe d'affaires dans l'autre Etat, les installations, l'outillage, l'immeuble ou le bien incorporel 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'outillage, 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'outillage à condition que le personnel ne soit responsable que du fonctionnement ou de l'entretien de l'outillage sous la direction, la responsabilité et la surveillance 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'outillage, l'activité du bailleur peut dépasser le simple louage d'outillage 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.

9. L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel salarié inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (comme les représentants sous contrat). 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 ou le représentant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation d'affaires elle-même (cf. paragraphe 34 ci-dessous). Mais il peut, 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 par une entreprise d'un Etat dans l'autre Etat 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 représentant sous contrat de l'entreprise.

10. 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

11. Ce paragraphe contient une liste, nullement limitative, d'exemples qui peuvent être chacun considéré comme constituant prima facie un établissement stable. Ces exemples devant être considérés en fonction de la définition générale donnée au paragraphe 1, on suppose que les Etats contractants interprètent les termes énumérés : « siège de direction », « succursale », « bureau », etc., de telle sorte que ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1.

12. L'expression « siège de direction » a été mentionnée séparément car ce n'est pas nécessairement un « bureau ». Toutefois, si la législation des deux Etats 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.

13. 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.

14. 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 Etats contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider, par exemple, qu'une entreprise d'un Etat contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situés dans l'autre Etat contractant :

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

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

Paragraphe 3

15. 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.

16. L'expression « chantier de construction ou de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou

de canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. L'expression englobe l'organisation et la surveillance de la construction d'un bâtiment, si ces activités sont exercées par l'entrepreneur. Toutefois, l'organisation et la surveillance ne seront pas comprises dans cette expression, si elles sont exercées par une autre entreprise dont les activités liées au chantier de construction en cause se bornent à organiser et à surveiller les travaux. Si cette autre entreprise dispose d'un bureau qu'elle utilise seulement pour l'organisation et la surveillance d'un chantier qui ne constitue pas un établissement stable, ce bureau ne constitue pas une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1 parce que son existence n'a pas un certain degré de permanence.

17. 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 repose sur plusieurs marchés, 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).

18. 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. En règle générale, le chantier continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. 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). Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une 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. Le sous-traitant lui-même a un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de douze mois.

19. 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. Il importe peu, dans ce cas, que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant douze 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 douze mois.

Paragraphe 4

20. 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 des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires. 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 l'alinéa *e*), qui revient en fait à restreindre d'une manière générale la portée de la règle énoncée au paragraphe 1. 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 à condition que l'ensemble des activités exercées à la suite de ce cumul par l'installation fixe d'affaires garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée dans l'autre Etat si elle n'exerce dans cet autre Etat que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

21. L'alinéa *a*) ne vise que le cas dans lequel une entreprise acquiert l'usage d'installations destinées à entreposer, à exposer ou à livrer ses propres marchandises. 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 et 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 ».

22. L'alinéa *e*) stipule qu'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce uniquement une activité qui a pour elle un caractère préparatoire ou auxiliaire n'est pas un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération d'exceptions. De plus, l'alinéa apporte une exception générale à la définition du paragraphe 1 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.

23. 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. Lorsque, 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 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 des entreprises ayant des ramifications internationales installent dans des Etats où elles 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, 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. La fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'un certain domaine 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.

24. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour fournir à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle livre, ou d'entretenir ou de réparer 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. Etant 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 recherches s'occupait de fabrication.

25. 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*).

26. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 20 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*) (cf. paragraphes 23 et 24 ci-dessus). Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas *a*) à *e*), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f*), à condition que ces installations soient séparées 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 séparément et isolément pour rechercher s'il y a ou non établissement stable. Les Etats qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas *a*) à *e*), sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère du caractère préparatoire ou auxiliaire, ont la faculté de le faire en supprimant à l'alinéa *f*) les mots « à condition » jusqu'à « auxiliaire ».

27. Les installations fixes d'affaires mentionnées au paragraphe 4 ne peuvent être considérées comme des établissements stables tant que leurs activités 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 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. Tel serait le cas d'une installation de recherches dont le directeur est habilité à conclure les contrats nécessaires à l'exercice des activités de l'installation et qui exerce ce pouvoir dans le cadre des activités de l'installation. 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.

28. Si 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 (cf. paragraphe 10 ci-dessus et paragraphe 2 de l'article 13). L'exposition de marchandises faisant partie des exceptions aux termes des alinéas *a*) et *b*), la vente des marchandises lorsque prend fin un congrès ou une foire commerciale est couverte par l'exception. Celle-ci ne s'applique pas, naturellement, à la vente des marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale.

29. Une installation fixe d'affaires utilisée à la fois pour des activités entrant au nombre des exceptions (paragraphe 4) et pour d'autres activités, sera considérée comme un établissement stable unique et sera imposable pour ces deux catégories d'activités. Ce sera le cas, par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises, mais qui pratique aussi des ventes.

Paragraphe 5

30. Il est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet Etat 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 Etat. 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, 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.

31. 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 ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des sociétés ou des personnes physiques. Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque 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 ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités commerciales d'une certaine étendue dans l'Etat considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités commerciales dans l'Etat considéré. L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés.

32. Les pouvoirs permettant de conclure des contrats doivent couvrir les 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 pour l'entreprise afin de l'aider dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise, ou qu'elle soit autorisée à conclure au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus, les pouvoirs doivent être habituellement exercés dans l'autre Etat ; 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 Etat », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'Etat où est située l'entreprise. Etant 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.

33. 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, 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.

34. 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 Etat 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.

Paragraphe 6

35. Une entreprise d'un Etat 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, ne peut être imposée dans l'autre Etat contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités (cf. paragraphe 31 ci-dessus). Il va de soi que cet agent, représentant une entreprise distincte, ne peut constituer 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.

36. 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 :

a) elle est indépendante de l'entreprise, à la fois juridiquement et économiquement, et

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

37. L'indépendance d'une personne 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 de 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. Une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière. On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités 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.

38. La définition de l'expression « établissement stable », permet d'imposer une compagnie d'assurances d'un Etat dans l'autre Etat 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

répondant à la définition du paragraphe 5. Comme les agences de compagnies d'assurances étrangères ne répondent pas toujours à l'une ou l'autre de ces deux conditions, il est possible que ces compagnies se livrent à des opérations importantes dans l'un des Etats sans être imposées dans cet Etat sur les bénéfices découlant de leurs activités. Pour parer à cette éventualité, plusieurs conventions conclues par des pays Membres de l'OCDE contiennent une disposition prévoyant que les compagnies d'assurance d'un Etat sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat si elles y perçoivent des primes par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi — autre qu'un agent qui a déjà la qualité d'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 Etats contractants concernés. 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

39. 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.

40. Toutefois, une filiale constituera un établissement stable pour la société mère, dans les conditions prévues au paragraphe 5 qui sont applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère, c'est-à-dire si la filiale ne peut être considérée comme un agent indépendant au sens du paragraphe 6 et si elle dispose de pouvoirs, qu'elle exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de la société mère. Les conséquences seront les mêmes que pour toute autre société indépendante de la société mère à laquelle est applicable le paragraphe 5.

41. Les mêmes règles devraient être appliquées aux activités qu'une filiale exerce pour toute autre filiale de la même société.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

42. Régime applicable, selon la législation irlandaise, aux exploitants non-résidents exerçant une activité en *Irlande* ou sur le plateau continental. Les bénéfices qu'un non-résident tire d'activités de prospection ou d'exploitation en Irlande ou sur le plateau continental irlandais, de même que les bénéfices découlant de droits de prospection ou d'exploitation, sont traités comme bénéfices d'une activité commerciale exercée en Irlande par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence et ils sont donc imposables en Irlande. Ce régime couvre les sous-traitants non-résidents qui fournissent les services de forage, de pose d'oléoducs ou autres, en Irlande ou sur le plateau continental irlandais. En outre, les gains en capital provenant de la cession de droits de prospection ou d'exploitation en Irlande ou sur le plateau continental irlandais sont considérés comme des gains tirés de la cession d'actifs situés en Irlande. Pour la conclusion de conventions avec les autres pays Membres, l'Irlande souhaiterait que l'alinéa *f)* du paragraphe 2 soit rédigé et interprété de façon à refléter la position irlandaise.

43. L'*Italie* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 11 ci-dessus en ce qui concerne la liste des exemples du paragraphe 2. A son avis, ces exemples peuvent être toujours considérés comme constituant *a priori* des établissements stables.

44. Alors que la *Nouvelle-Zélande,* compte tenu de ses réserves sur cet article, accepte de manière générale les principes de celui-ci pour la négociation de conventions avec d'autres pays Membres, elle souhaite être libre de négocier l'insertion de dispositions spécifiques visant, dans certaines situations particulières, à considérer une entreprise comme ayant un établissement stable en Nouvelle-Zélande.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

45. L'*Australie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un Etat si l'entreprise exerce dans cet Etat une activité de surveillance déterminée pendant plus de douze mois, si des équipements importants sont utilisés dans cet Etat pour plus de douze mois par, pour ou sous contrat de l'entreprise, pour l'exploration ou l'exploitation de ressources naturelles, ou si une personne — agissant dans cet Etat pour le compte de l'entreprise, — y produit ou transforme des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.

46. La *Grèce.* la *Nouvelle-Zélande,* le *Portugal* et la *Turquie* réservent leur position à l'égard du paragraphe 3, et estiment qu'un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois doit être considéré comme un établissement stable.

47. La *Nouvelle-Zélande* réserve aussi sa position afin de pouvoir imposer une entreprise qui exerce pour une durée supérieure à six mois des activités de surveillance de ces chantiers, et de pouvoir imposer une entreprise lorsque des équipements importants sont utilisés par, ou sous contrat de l'entreprise pour une durée supérieure à six mois.

48. L'*Espagne* réserve sa position à l'égard du paragraphe 3 de façon à pouvoir imposer une entreprise qui a un établissement stable en Espagne, même si le chantier de construction ou de montage ne dure pas plus de douze mois, lorsque l'activité de cette entreprise en Espagne présente un certain degré de permanence au sens des paragraphes 1 et 2.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 6 CONCERNANT L'IMPOSITION DES REVENUS IMMOBILIERS

1. Le paragraphe 1 accorde le droit d'imposer le revenu des biens immobiliers à l'Etat de la source, c'est-à-dire à l'Etat dans lequel est situé le bien immobilier qui produit ce revenu. Cette pratique tient au fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source du revenu et l'Etat de la source. Bien que les revenus provenant des exploitations agricoles ou forestières soient inclus dans les revenus visés à l'article 6, les Etats contractants ont la faculté de décider, dans les conventions bilatérales qu'ils signent, que ces revenus seront considérés comme relevant de l'article 7. L'article 6 ne traite que du revenu qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant. Il ne s'applique donc pas au revenu de biens immobiliers situés dans l'Etat contractant dont le bénéficiaire est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un Etat tiers ; les dispositions du paragraphe 1 de l'article 21 s'appliquent à un tel revenu.

2. En définissant la notion de biens immobiliers par référence au droit de l'Etat 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.

3. Le paragraphe 3 précise que la règle générale s'applique quelle que soit la forme d'exploitation des biens immobiliers. Il ressort du paragraphe 4 que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres, et aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

4. Il est à noter à cet égard que le droit d'imposition de l'Etat de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre Etat et s'exerce aussi lorsque, dans le cas d'une entreprise ou d'activités autres que les activités industrielles et commerciales, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Ceci n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers, s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise commerciale ou industrielle, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'Etat où ils se trouvent, également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet Etat.

Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas l'application des règles du droit interne en ce qui concerne la manière dont les revenus des biens immobiliers doivent être imposés.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

5. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les revenus d'actionnaires de sociétés 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 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.

6. La *France* souhaite se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des revenus provenant d'actions ou de parts, qui sont traités comme des revenus de biens immobiliers selon sa législation.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 7 CONCERNANT L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

I. Remarques préliminaires

1. Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition, en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit ; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles permettant de calculer le bénéfice réalisé par l'établissement stable ou par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre étranger du même groupe d'entreprises. Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant, les autorités de ce second Etat doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise : tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé ? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un Etat contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre Etat contractant, lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'article 9.

2. Il convient de dire ici qu'aucun des deux articles ne présente de réelles nouveautés et n'entre particulièrement dans les détails. La question du critère à utiliser pour l'imputation des bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises placées sous un même contrôle, ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions de double imposition, et on peut dire que les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés ; on s'est donc contenté de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un Etat réalise des bénéfices dans un autre Etat ; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ce problème. A l'époque moderne, le

commerce s'organise de façon extrêmement variée ; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article destiné à figurer dans une convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser. Ceci n'aura toutefois qu'une importance relativement mineure, si l'on parvient à se mettre d'accord sur les grandes lignes. Certains cas spéciaux peuvent exiger une étude particulière, mais il ne devrait pas être difficile de trouver une solution appropriée si l'on envisage le problème dans le cadre d'une réglementation satisfaisante, fondée sur des principes admis par tous.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe traite de deux questions. En premier lieu, il réaffirme le principe généralement énoncé dans les conventions de double imposition, selon lequel une entreprise d'un Etat ne doit pas être imposée dans l'autre Etat, à moins qu'elle n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans cet autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Il semble inutile de souligner ici les avantages de ce principe. On se contentera de rappeler qu'il est maintenant admis, dans les relations fiscales internationales, qu'une entreprise d'un Etat ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre Etat au point de tomber sous sa juridiction fiscale, que si elle fonde dans cet Etat un établissement stable.

4. Le second point, qui est le plus important, est le principe énoncé dans la deuxième phrase, selon lequel, lorsqu'une entreprise exerce une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre Etat, cet Etat peut imposer les bénéfices de l'entreprise, mais seulement dans la mesure où ils sont imputables à l'établissement stable ; cela revient à dire que le droit d'imposer ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet Etat autrement que par l'intermédiaire de son établissement stable. C'est là une question sur laquelle des divergences de vues peuvent se faire jour. Certains pays ont estimé que, lorsqu'une entreprise étrangère crée un établissement stable sur leur territoire, elle se place elle-même sous leur juridiction fiscale, au point qu'ils peuvent à juste titre imposer tous les bénéfices qu'elle tire de leur territoire, que ces bénéfices proviennent de l'établissement stable ou d'autres activités sur le territoire en question. Il a toutefois été jugé préférable d'adopter le principe figurant dans la deuxième phrase du paragraphe 1 ; la règle selon laquelle les bénéfices industriels et commerciaux ne doivent être imposés que s'il y a établissement stable est une règle qui, à vrai dire, devrait s'appliquer, non pas à l'entreprise elle-même, mais à ses bénéfices. En d'autres termes, le principe énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe 1 repose sur l'idée que, pour imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable. Ceci ne préjuge naturellement pas les dispositions des autres articles.

5. C'est là, bien entendu, une question qui peut prêter à divergence de vues. Etant donné qu'il s'agit d'un problème important, il peut être utile d'exposer les arguments correspondant à chaque point de vue.

6. Mise à part la question fondamentale de la compétence fiscale, le principal argument opposé couramment à la solution recommandée ci-dessus est qu'elle risque de faciliter l'évasion fiscale. Selon cet argument, cette solution pourrait laisser à une entreprise la possibilité de créer, dans un pays déterminé, un établissement stable qui ne réalise pas de bénéfices, qui n'a nullement été conçu en vue de réaliser des bénéfices et dont la seule raison d'être est de contrôler une activité commerciale, parfois étendue, que l'entreprise exerce dans ce pays par l'intermédiaire d'agents indépendants par exemple. De plus, toujours selon cet argument, bien que l'ensemble de cette activité commerciale puisse être dirigé et organisé par l'établissement stable, il peut être difficile dans la pratique de prouver que tel est bien le cas. Si les taux d'impôt sont plus élevés dans ce pays que dans le pays où le siège central de l'entreprise est situé, cette dernière sera fortement tentée de faire en sorte qu'elle paie le minimum d'impôt dans l'autre territoire ; ce que l'on reproche essentiellement à la solution recommandée ci-dessus, c'est qu'elle pourrait bien donner à l'entreprise le moyen d'atteindre ce résultat.

7. Mise à part encore une fois la question de l'étendue exacte de la compétence fiscale, le principal argument avancé en faveur de la solution recommandée est qu'elle permet d'adopter des méthodes d'administration simples et efficaces et qu'elle correspond mieux à la conduite courante des affaires. A l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe, dans les pays Membres de l'OCDE, un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et notamment des activités industrielles et commerciales très étendues dans de nombreux pays. Il peut se faire qu'une telle société ait créé un établissement stable dans un second pays et effectue, par l'intermédiaire de cet établissement, un volume appréciable d'affaires portant sur un type particulier d'articles manufacturés ; il peut se faire qu'une partie différente de la même société vende des produits ou articles manufacturés tout différents dans ce deuxième pays, par l'intermédiaire d'agents indépendants ; il peut se faire enfin que la société ait de très sérieuses raisons pour adopter cette méthode — des raisons fondées, par exemple, soit sur la structure historique de son activité, soit sur des motifs de convenance sur le plan commercial. Est-il opportun que les autorités fiscales poussent l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement l'élément « bénéfice » de chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable ? Un article ainsi conçu pourrait gêner sérieusement les opérations commerciales ordinaires, ce qui ne serait pas compatible avec les objectifs de la Convention.

8. Sans doute est-il vrai qu'une évasion fiscale pourrait être pratiquée en soustrayant clandestinement des bénéfices à un établissement stable et qu'il pourrait parfois être nécessaire de surveiller ces agissements ; mais, lorsqu'on examine cette question, il faut conserver le sens des proportions et avoir présents à l'esprit les arguments qui viennent d'être exposés. Il ne s'agit naturellement en aucune façon de consacrer des pratiques abusives de ce genre ni de protéger une entreprise qui se rendrait ainsi coupable d'évasion fiscale des conséquences que pourrait avoir pour elle la découverte de ce fait par les autorités fiscales intéressées. Il est pleinement reconnu que les Etats contractants doivent être libres d'utiliser toutes les méthodes à leur disposition pour lutter contre l'évasion fiscale.

9. Pour les raisons exposées ci-dessus, on ne devrait pas donner trop de poids à l'argument selon lequel la solution recommandée pourrait susciter une

aggravation des évasions fiscales de la part d'entreprises étrangères. On doit attacher beaucoup plus d'importance à la nécessité d'éviter autant que possible toute intervention dans l'organisation actuelle des affaires et à la nécessité de s'abstenir, auprès d'entreprises étrangères, de toute demande de renseignements par trop onéreuse.

Paragraphe 2

10. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte, aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Normalement, ces bénéfices seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité industrielle ou commerciale appropriée devraient permettre d'aboutir. Ce principe s'étend aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres établissements stables de l'entreprise ainsi qu'avec des sociétés affiliées et avec leurs établissements stables ; mais les Etats contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée.

11. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (cf. paragraphes 23 à 27 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. Il convient de noter aussi que le principe exposé au paragraphe 2 est subordonné aux dispositions contenues dans le paragraphe 3, notamment en ce qui concerne le régime applicable aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés (cf. ci-dessous paragraphes 16 et suivants).

12. Même lorsqu'un établissement stable est en mesure de présenter une comptabilité propre, conçue pour faire apparaître les bénéfices découlant de ses activités, il peut encore être nécessaire que les autorités fiscales du pays intéressé rectifient cette comptabilité, conformément à la directive générale du paragraphe 2. Il peut être nécessaire de procéder à des ajustements de ce type lorsque, par exemple, des marchandises ont été facturées par le siège central à l'établissement stable à des prix qui ne sont pas conformes à la directive en question et que

des bénéfices ont ainsi été détournés de l'établissement stable vers le siège central ou vice versa.

13. Dans ces cas, il conviendra ordinairement de substituer aux prix utilisés les prix habituels cotés sur le marché pour des marchandises identiques ou analogues livrées dans des conditions identiques ou analogues. Il est évident que le prix auquel des marchandises peuvent être achetées sur le marché libre varie avec la quantité requise et les délais de livraison ; il devra être tenu compte de ces facteurs dans la détermination du prix de marché à utiliser. On se contentera de rappeler ici qu'une entreprise peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables de facturer ses produits à des prix inférieurs à ceux du marché ordinaire ; ce peut être par exemple une méthode commerciale parfaitement normale pour établir une position de concurrence sur un marché nouveau et, dans ce cas, on ne saurait y voir la preuve d'une tentative de détournement des bénéfices d'un pays vers un autre. Il peut également y avoir des difficultés dans le cas de spécialités produites par une entreprise et qui, toutes, sont vendues par l'intermédiaire de ses établissements stables ; si, dans ces circonstances, il n'y a pas de prix sur le marché libre et que l'on juge peu satisfaisants les chiffres figurant dans la comptabilité, il peut être nécessaire de calculer par d'autres méthodes les bénéfices de l'établissement stable, par exemple en appliquant un taux moyen de bénéfice brut au chiffre d'affaires de l'établissement stable et en déduisant du chiffre ainsi obtenu le montant correct des dépenses exposées. Il est clair que de nombreux problèmes spéciaux de ce genre peuvent se poser dans des cas individuels, mais on devrait toujours adopter pour règle générale de déterminer les bénéfices imputés à un établissement stable d'après les comptes de cet établissement, dans la mesure où il tient une comptabilité qui représente la situation réelle. Si la comptabilité dont on dispose ne représente pas les faits réels, il faudra établir de nouveaux comptes, ou rectifier la comptabilité initiale, et les chiffres à utiliser à cet effet seront ceux du marché libre.

14. Certains Etats considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien — autre qu'un stock de marchandises — faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre Etat. L'article 7 permet à ces Etats d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué sous les paragraphes 10 à 13 ci-dessus.

Paragraphe 3

15. Ce paragraphe rend explicite, pour ce qui concerne les dépenses d'un établissement stable, la directive générale figurant au paragraphe 2. Le paragraphe reconnaît spécifiquement que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, il doit être tenu compte des dépenses engagées aux fins de l'établissement stable, en quelque lieu qu'elles l'aient été. Il est évident que, dans certains cas, il sera nécessaire d'estimer ou de calculer par des moyens conventionnels le montant des dépenses entrant en ligne de compte. Dans le cas, par exemple, de frais généraux d'administration engagés au siège central de l'entreprise, il peut être judicieux de faire entrer en ligne de compte une fraction proportionnelle, déterminée d'après le rapport entre le chiffre d'affaires de l'établissement stable (ou éventuellement son bénéfice brut) et celui de l'entreprise dans son ensemble. Sous cette réserve, c'est le montant réel des dépenses engagées aux fins de l'établissement stable qui doit entrer en ligne de compte. La déduction pouvant être pratiquée par l'établissement stable au titre des

dépenses de l'entreprise qui sont attribuées à cet établissement stable ne peut être subordonnée à leur remboursement effectif par l'établissement stable.

16. En dehors de ce qui peut être considéré comme dépenses ordinaires, il existe certains types de paiements entre établissements stables et sièges centraux qui soulèvent des problèmes particuliers qu'il convient d'examiner à ce stade. Les paragraphes ci-dessous traitent de trois cas spécifiques de ce type et y apportent des solutions. On ne saurait évidemment en déduire que des problèmes ne se posent que pour les trois types de versements mentionnés dans ces paragraphes ; il peut également y avoir des versements d'autre nature auxquels des considérations similaires s'appliqueraient.

17. Le premier de ces cas a trait aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés. Dans ce cas, on estime que ces paiements ne devraient pas être déduits dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable. De même, les paiements analogues effectués par le siège central à un établissement stable devraient être exclus dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable. Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. En outre, si une entreprise effectue des versements d'intérêts, etc., à un tiers et que ces paiements sont liés en partie aux activités de l'établissement stable, une certaine proportion de ces versements devrait naturellement entrer en ligne de compte dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable dans la mesure où on peut les considérer comme des dépenses engagées aux fins poursuivies par l'établissement stable.

18. Le second cas a trait aux prestations de services auxiliaires assurées par un établissement stable pour le compte du siège central ou vice versa. Considérons par exemple le cas d'une grande société exerçant des activités industrielles ou commerciales variées, dont une partie s'exerce dans un autre pays par l'intermédiaire d'un établissement stable. En outre, cet établissement stable assure pour le compte du siège central la publicité des articles produits par cette entreprise mais qui ne passent pas par l'établissement stable lui-même. Il est évident que dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable, il conviendrait d'ajouter le montant des dépenses engagées pour le compte du siège central (à moins, bien entendu, qu'un tel ajustement n'ait déjà été effectué dans les comptes de l'établissement stable). En effet, si l'établissement stable et son siège central étaient entièrement distincts et indépendants, l'établissement stable n'assurerait ordinairement de services pour le siège central que s'il était rémunéré par une commission et que les dépenses effectivement engagées lui étaient remboursées. Il est donc nécessaire de décider si le calcul doit être effectué en tenant compte non seulement de toute dépense supportée par un établissement stable au titre de services assurés pour le siège central, mais également d'une certaine commission fictive, majorant les bénéfices de l'établissement stable.

19. L'examen de cette question a abouti à la conclusion que, dans de telles circonstances, les bénéfices de l'établissement stable ne devraient pas être majorés par l'addition d'un chiffre de « commission ». Si, en théorie, l'inclusion d'un

chiffre de « commission » dans les bénéfices de tout établissement stable qui a assuré des prestations de services autrement qu'à ses propres fins, peut être considérée comme un corollaire de la notion fictive d'entreprise distincte, dans la pratique, ce principe se révélerait d'une application très malaisée. On pourrait discuter longuement du pourcentage à utiliser dans le calcul du montant de la « commission » fictive ; il n'y a généralement pas de base concrète qu'on puisse utiliser pour le fixer. Dans la grande majorité des cas, il serait sans doute tenu compte, dans la comptabilité de l'établissement stable, des dépenses réellement engagées ; en d'autres termes, cette comptabilité ne comporterait pas de « commission » au poste créditeur. Si, en règle générale, le critère de l' « entreprise distincte » devait être appliqué aux prestations de services assurées par un établissement stable pour le compte de son siège central et si l'on devait inclure dans les bénéfices de l'établissement stable un bénéfice représenté par une « commission » fictive, il serait donc nécessaire, dans la grande majorité des cas, de fixer d'abord le mode de calcul de l'élément « commission », puis de rectifier la comptabilité de l'établissement stable. Des considérations d'administration pratique militent fortement contre cette méthode. En conséquence, aucun élément de « commission » ne doit dans ces cas être inclus dans les bénéfices de l'établissement stable. De même, dans le cas inverse, lorsqu'il y a prestation de services de la part du siège central pour le compte de l'établissement stable, aucun élément de « commission » ne doit être déduit dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable.

20. Le troisième cas est lié à la question de savoir s'il y a lieu de considérer qu'une fraction des bénéfices totaux d'une entreprise devrait être regardée comme le résultat d'une bonne gestion. Supposons le cas d'une société dont le siège central est établi dans un pays, mais qui exerce toutes ses activités industrielles ou commerciales par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays. Dans le cas extrême, il pourrait arriver que seules les réunions du conseil d'administration se tiennent au siège central et que toutes les autres activités de la société en dehors de celles qui comportent des formalités purement juridiques, s'exercent dans l'établissement stable. Dans ce cas, on pourrait en effet soutenir qu'une partie au moins des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputable à une gestion judicieuse et au sens des affaires dont font preuve les administrateurs ; cette fraction de bénéfice de l'entreprise devrait donc être imputée au pays où est situé le siège central. Si la société avait été gérée par un organisme de gestion, il n'est pas douteux que cet organisme aurait demandé une rémunération pour ses services et cette rémunération aurait peut-être consisté en un simple pourcentage des bénéfices de l'entreprise. Mais, ici encore, quels que soient les avantages théoriques de cette méthode, des considérations pratiques militent fortement contre son adoption. Dans le cas évoqué, les dépenses de gestion seraient, bien entendu, déduites des bénéfices de l'établissement stable, conformément aux dispositions du paragraphe 3, mais si l'on considère le problème dans son ensemble, il ne semble pas qu'il puisse y avoir des raisons suffisantes pour aller encore plus loin en faisant entrer en ligne de compte à titre de déduction un montant fictif, représentant des « bénéfices dus à la gestion ». Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion.

21. Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition

de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 20 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central.

22. Il est fort possible qu'au cas où le pays dans lequel est situé le siège central d'une entreprise impute au siège central un certain pourcentage des bénéfices de l'entreprise au simple titre de bonne gestion, alors que le pays dans lequel l'établissement stable est situé ne le fait pas, le total des sommes imposables dans les deux pays qui en résulte soit plus élevé qu'il ne devrait. Dans les cas de ce genre, le pays où se trouve le siège central de l'entreprise devrait prendre l'initiative d'effectuer tout ajustement dans le calcul des impôts à payer dans ce pays qui serait nécessaire pour qu'il n'existe aucune double imposition.

23. Il se trouve généralement qu'il existe, ou que l'on peut établir, une comptabilité appropriée pour chaque partie ou secteur de l'entreprise de sorte que les bénéfices et les dépenses après avoir été ajustés, s'il en est besoin, peuvent être imputés à une partie déterminée de l'entreprise avec un très haut degré de précision. Cette méthode d'imputation doit, en général, être adoptée de préférence lorsqu'il existe une possibilité suffisante de la mettre en pratique. Il y a cependant des cas où ce n'est pas possible et les paragraphes 2 et 3 n'entendent nullement impliquer que d'autres méthodes ne peuvent être valablement adoptées, en cas de besoin, en vue d'établir les bénéfices d'un établissement stable selon le critère de l' « entreprise distincte ». Il se peut, par exemple, que pour déterminer les bénéfices d'une entreprise d'assurances, des méthodes de calcul spéciales, telles que celle consistant à appliquer des coefficients appropriés aux primes brutes versées par les titulaires de polices dans le pays considéré, puissent parfaitement convenir. De même, s'il s'agit d'une entreprise relativement modeste qui poursuit ses activités de part et d'autre d'une même frontière, il peut n'y avoir ni compte distinct pour l'établissement stable, ni possibilité d'en établir. Dans d'autres cas, il peut aussi arriver que les activités de l'établissement stable soient si étroitement liées à celles du siège central qu'il serait impossible de les dissocier en se fondant strictement sur la comptabilité de la succursale. Lorsqu'il est d'usage, en pareil cas, d'évaluer les bénéfices de l'établissement stable, considéré comme entreprise indépendante, au moyen de critères appropriés, il semble raisonnable de continuer à appliquer cette méthode, encore que le résultat auquel elle aboutit puisse ne pas atteindre le degré de précision que donnerait la détermination du bénéfice sur la base d'une comptabilité adéquate. Même dans les cas où il n'est pas d'usage d'appliquer une telle méthode, il peut être nécessaire d'y recourir à titre exceptionnel et pour des raisons d'ordre pratique.

Paragraphe 4

24. Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux ; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 indique clairement qu'un Etat

contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu est conforme aux principes contenus dans l'article. Il faut souligner, cependant, que de manière générale les bénéfices à imputer à un établissement stable doivent être déterminés par référence à la comptabilité de l'établissement stable si celle-ci reflète réellement la situation. On considère qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable ; elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les contribuables des pays intéressés la jugent satisfaisante. Il est bien entendu que le paragraphe 4 peut être supprimé lorsqu'aucun des Etats n'utilise une telle méthode. Cependant, lorsque les Etats contractants souhaitent pouvoir utiliser une méthode qui n'a pas été en usage dans le passé, il convient de le préciser en modifiant le paragraphe au cours des négociations bilatérales.

25. Il ne conviendrait pas, dans le contexte du présent commentaire, d'analyser longuement les méthodes nombreuses et variées comportant une répartition des bénéfices totaux, qui ont été adoptées dans des domaines particuliers pour l'imputation des bénéfices. Ces méthodes sont bien précisées dans les ouvrages relatifs à l'imposition internationale. Toutefois, il ne semble pas inutile de résumer brièvement certaines des méthodes principales et d'énoncer quelques principes généraux concernant leur application.

26. Les méthodes comportant une répartition des bénéfices totaux ont pour trait caractéristique qu'une certaine proportion des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputée à une partie de celle-ci, toutes les parties de l'entreprise étant censées avoir contribué à la rentabilité de l'ensemble sur la base du ou des critères adoptés. Ce qui différencie en général ces méthodes, ce sont les divers critères utilisés pour déterminer la proportion exacte du total des bénéfices. On peut valablement grouper les critères ordinairement employés en trois grandes catégories, selon qu'ils reposent sur les recettes de l'entreprise, sur ses dépenses ou sur la structure de son capital. Le premier groupe comprend les méthodes de répartition basées sur le chiffre d'affaires ou les commissions, le second celles basées sur les salaires et le troisième celles basées sur la fraction du fonds de roulement de l'entreprise attribuée à chaque succursale ou partie de l'entreprise. Il est évidemment impossible de dire « in abstracto » qu'une méthode est par elle-même plus précise qu'une autre. Une méthode particulière sera plus ou moins appropriée selon les cas auxquels elle s'appliquera. Dans certaines entreprises, notamment celles qui fournissent des services ou fabriquent des spécialités avec une marge bénéficiaire élevée, le bénéfice net dépendra surtout du chiffre d'affaires. Pour les entreprises d'assurances, la méthode appropriée peut consister à effectuer une répartition des bénéfices totaux sur la base des primes versées par les titulaires de polices dans chacun des pays considérés. S'il s'agit d'une entreprise qui fabrique certains articles dont le prix de revient est élevé du fait des matières premières ou de la main-d'œuvre utilisées, les bénéfices pourront dépendre plus étroitement des dépenses. Pour les banques et établissements financiers, la fraction du fonds de roulement total peut constituer le critère le plus adéquat. D'une manière générale, une méthode comportant une répartition des bénéfices totaux devrait permettre d'obtenir un chiffre de bénéfices imposables qui corresponde d'aussi près que possible au chiffre qu'on aurait obtenu sur la

base de la comptabilité séparée ; il ne serait pas opportun de chercher à ce propos à énoncer des directives particulières autres que la suivante, à savoir qu'il appartient à l'autorité fiscale, après consultation des autorités des autres pays intéressés, d'adopter la méthode qui, compte tenu de tous les faits connus, semble la plus apte à produire ce résultat.

27. L'emploi d'une méthode basée sur l'imputation à une partie d'une entreprise d'une certaine proportion du bénéfice total de l'ensemble pose évidemment un problème, celui de la méthode à utiliser pour calculer le bénéfice global de l'entreprise. Il se peut que ce problème soit résolu différemment selon la législation en vigueur dans les différents pays. Dans ce domaine, il serait impossible de trouver une solution en énonçant une règle rigide. On ne peut guère s'attendre à ce qu'il soit admis que les bénéfices à imputer soient ceux que fournissent les calculs effectués conformément à la législation d'un pays particulier ; chaque pays intéressé devrait avoir le droit de calculer les bénéfices selon les dispositions de sa propre législation.

Paragraphe 5

28. Au paragraphe 4 de l'article 5, on a énuméré un certain nombre d'exemples d'activités qui, bien qu'elles s'exercent dans une installation fixe d'affaires, doivent être considérées comme n'étant pas visées par l'expression « établissement stable ». Lorsqu'on examine les règles selon lesquelles devrait se faire l'imputation des bénéfices à un établissement stable, le principal de ces exemples est celui mentionné au paragraphe 5 du présent article, c'est-à-dire le bureau d'achat.

29. Bien entendu, il n'est pas question dans le paragraphe 5 des organismes uniquement créés en vue d'effectuer des achats ; ces organismes ne constituent pas des établissements stables et les dispositions du présent article relatives à l'imputation des bénéfices ne peuvent leur être appliquées. Le paragraphe traite du type d'établissement stable qui, bien qu'il exerce également d'autres activités industrielles ou commerciales, effectue des achats pour son siège central. Dans un tel cas, le paragraphe stipule que les bénéfices de l'établissement stable ne doivent pas être majorés d'un montant fictif représentant les bénéfices résultant de ces achats. Il s'ensuit, bien entendu, que toute dépense découlant des activités d'achat sera également exclue du calcul des bénéfices imposables réalisés par l'établissement stable.

Paragraphe 6

30. Dans ce paragraphe, on a voulu indiquer clairement qu'une méthode d'imputation une fois adoptée ne devrait pas être modifiée simplement parce que, pour une certaine année, une méthode donne des résultats plus favorables. Les conventions de double imposition ont, entre autre, pour but de donner à une entreprise d'un Etat contractant certaines assurances au sujet du régime fiscal qui sera accordé à l'établissement stable qu'elle a dans l'autre Etat contractant ainsi qu'à la partie de l'entreprise, située dans le pays du siège, avec laquelle l'établissement stable est en rapport. Ainsi, le paragraphe 6 assure une certaine continuité et uniformité dans le régime fiscal.

Paragraphe 7

31. Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme « bénéfices » dans la Convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme employé dans le

présent article comme dans d'autres articles de la Convention a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Cette acception générale correspond à l'emploi qui est fait du terme dans la législation fiscale de la plupart des pays Membres de l'OCDE.

32. Cette interprétation du terme « bénéfices » crée toutefois un doute quant à l'application de la Convention. Si les bénéfices d'une entreprise incluent des catégories de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la Convention, comme les dividendes, on peut se demander si l'imposition de ces bénéfices est régie par les dispositions de l'article concernant les dividendes, etc., ou par les dispositions du présent article.

33. Cette question ne présente guère d'intérêt pratique dans la mesure où on obtient le même résultat du point de vue fiscal en appliquant indifféremment les dispositions du présent article ou celles de l'article spécial. En outre, il est à noter que certains des articles spéciaux contiennent des dispositions particulières donnant la priorité à un article déterminé (cf. le paragraphe 4 de l'article 6, le paragraphe 4 des articles 10 et 11, le paragraphe 3 de l'article 12 et le paragraphe 2 de l'article 21).

34. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts, etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux revenus industriels et commerciaux qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article. Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices industriels et commerciaux, conformément à la législation fiscale des Etats contractants.

35. Les Etats contractants restent libres d'adopter, sur une base bilatérale, des explications ou des définitions particulières concernant le terme « bénéfices », afin de mieux préciser la démarcation entre ce terme et la notion de dividende, par exemple. Il conviendrait notamment de le faire si, dans une convention en cours de négociation, des modifications ont été apportées aux définitions prévues dans les articles spéciaux concernant les dividendes, intérêts et redevances. De telles précisions pourront aussi être jugées souhaitables si les Etats contractants veulent souligner que, conformément à la législation fiscale de l'un ou des deux Etats, le terme « bénéfices » comprend des catégories spéciales de recettes, comme le revenu provenant de l'aliénation ou de la location d'une entreprise ou de biens mobiliers utilisés par une entreprise. A ce propos, il conviendra peut-être d'examiner s'il serait utile de prévoir également d'autres règles pour l'imputation de ces bénéfices spéciaux.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

36. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* souhaitent être libres, au cours des négociations bilatérales, de proposer une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un Etat contractant sont

inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet Etat, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront.

37. L'*Australie* souhaiterait que soit insérée dans cet article une disposition permettant d'avoir recours au droit interne en ce qui concerne l'imposition des compagnies d'assurances.

38. Alors que la *Nouvelle-Zélande* accepte de manière générale, pour la négociation de conventions avec d'autres pays Membres, les principes de l'article concernant l'imputation de bénéfices à un établissement stable, elle souhaite être libre de négocier l'insertion de dispositions spécifiques relatives à la base d'imputation dans certaines situations particulières.

Réserves sur l'article

39. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'exclure du champ de cet article les revenus d'activités d'assurances de toutes formes.

40. Les *Etats-Unis* considèrent qu'il convient de prévoir, dans le paragraphe 2, que le critère de relations en toute indépendance s'applique non seulement à l'égard du siège central, mais aussi de toute personne qui contrôle l'entreprise, qui est contrôlée par celle-ci ou est sous le même contrôle qu'elle. Cela peut être atteint en remplaçant l'expression « entreprise distincte » par « entreprise indépendante » et en supprimant les quatorze derniers mots.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 8 CONCERNANT L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES PROVENANT DE LA NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

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 Etat. La disposition est basée sur le principe suivant lequel le droit d'imposition doit être réservé à l'Etat contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. L'expression « trafic international » est définie à l'alinéa *d*) du paragraphe 1 de l'article 3.

2. Dans certains cas, l'Etat contractant où se trouve le siège de direction effective peut ne pas être l'Etat dont est résidente l'entreprise qui exploite les navires ou aéronefs, aussi certains Etats préfèrent-ils conférer le droit d'imposition exclusive à l'Etat de la résidence. Ces Etats ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante :

> « Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet Etat. »

3. En revanche, d'autres Etats préfèrent combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, en conférant le droit d'imposition en premier lieu à l'Etat où se trouve le siège de direction effective, l'Etat de la résidence éliminant, de son côté, la double imposition par l'application de l'article 23, pour autant que le premier Etat soit en mesure d'imposer la totalité des bénéfices de l'entreprise ; lorsque cet Etat n'est pas en mesure de le faire, le droit d'imposition est conféré en premier lieu à l'Etat de la résidence. Les Etats 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 Etat 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 Etat contractant, ne sont imposables que dans le premier Etat. Toutefois, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans l'autre Etat 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 Etat, sont imposables dans cet autre Etat. »

4. Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise grâce au transport de passagers ou de marchandises. Ainsi limitée, la disposition

serait cependant exagérément restrictive, eu égard, d'une part, au développement de la navigation maritime et aérienne et, d'autre part, à des considérations d'ordre pratique. La disposition couvre donc également d'autres catégories de bénéfices. Il s'agit des bénéfices qui, soit à cause de leur nature, soit à cause de leur étroite liaison avec les bénéfices directs du transport, sont susceptibles d'être rangés dans une même catégorie. Certaines de ces catégories de bénéfices sont mentionnées dans les paragraphes suivants.

5. Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef, tout armé et équipé, doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport des passagers ou de marchandises. Autrement, une grande partie des activités entrant dans le cadre de la navigation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de la disposition. L'article ne s'applique pas aux bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef sauf lorsqu'ils constituent une source occasionnelle de revenus pour une entreprise assurant l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs.

6. Le droit d'imposition n'appartenant, en principe, qu'à un seul Etat contractant, il est inutile d'élaborer des règles détaillées, par exemple pour définir les bénéfices visés, car ils s'agit plutôt d'appliquer ici les principes généraux d'interprétation.

7. Les entreprises de navigation maritime et aérienne — ces dernières surtout — se livrent souvent à des activités complémentaires, plus ou moins étroitement liées à l'exploitation directe des navires et des aéronefs. S'il n'est pas question d'énumérer ici toutes les activités auxiliaires susceptibles d'être couvertes par la disposition, il est cependant utile de donner quelques exemples.

8. La disposition s'applique notamment aux activités suivantes :

a) la vente de billets de passage pour d'autres entreprises ;
b) l'exploitation de services d'autobus reliant une ville à l'aéroport ;
c) la publicité et la propagande commerciale ;
d) le transport de marchandises par camion entre un entrepôt et un port ou un aéroport.

9. Si une entreprise de transports internationaux s'engage, à l'occasion de tels transports, à livrer des marchandises directement au destinataire dans l'autre Etat contractant, un tel transport intérieur est considéré comme faisant partie de l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs et est donc couvert par les dispositions de l'article.

10. A l'heure actuelle, l'usage de conteneurs joue un rôle croissant dans le domaine des transports internationaux. Fréquemment, ces conteneurs sont aussi utilisés dans les transports intérieurs. Les bénéfices qu'une entreprise de transports internationaux tire de la location de conteneurs lors d'une opération complémentaire ou accessoire de l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs sont couverts par les dispositions du présent article.

11. Par contre, la disposition ne vise pas une activité manifestement distincte, telle que l'exploitation indépendante d'un hôtel, établissement dont les bénéfices sont du reste aisément déterminables. Il existe pourtant des cas où les conditions sont telles que la disposition doit s'appliquer même à une activité hôtelière, par exemple l'exploitation d'un hôtel n'ayant d'autre but que de fournir aux passagers en transit un logement pour la nuit, prestation dont le coût est

compris dans le prix du billet de passage. En pareil cas, l'hôtel peut être considéré comme une sorte de salle d'attente.

12. Une autre activité est exclue du champ d'application de la disposition, celle d'un chantier de constructions navales exploité dans un pays par une entreprise de navigation ayant son siège de direction effective dans un autre pays.

13. Il peut 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.

14. Les revenus de valeurs et de capitaux mobiliers recueillis par une entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne, sont soumis au régime habituellement appliqué aux revenus de valeurs et de capitaux mobiliers.

Paragraphe 2

15. Les règles relatives au droit d'imposition de l'Etat de la résidence énoncées aux paragraphes 2 et 3 ci-dessus s'appliquent également à ce paragraphe de l'article.

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 aux transports par voie navigable entre deux ou plusieurs pays, mais également aux transports par voie navigable qui seraient effectués par une entreprise d'un pays donné entre deux points situés dans un autre pays.

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.

ENTREPRISES NE S'OCCUPANT PAS EXCLUSIVEMENT DE NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE OU AÉRIENNE

18. Il résulte de la rédaction des paragraphes 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 ces paragraphes en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de leurs navires, bateaux et aéronefs.

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.

20. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre Etat, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne, l'application des dispositions prévues aux paragraphes 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 à attribuer à 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, les dépenses de l'établissement stable afférentes à l'exploitation des navires, bateaux et aéronefs ne doivent pas être imputées à cet établissement stable, mais à l'entreprise elle-même dès lors qu'aucune part du bénéfice réalisé sur les transports ne profite à cet établissement stable.

21. Lorsque les navires ou aéronefs de l'entreprise sont exploités par un établissement stable où ne se trouve pas la direction effective de l'ensemble de l'entreprise (par exemple, les navires ou aéronefs sont mis en service par l'établissement stable et figurent à son bilan), la direction effective, aux fins de l'application des paragraphes 1 et 2, doit être considérée comme sise, en ce qui concerne l'exploitation des navires ou aéronefs, dans l'Etat contractant où se trouve l'établissement stable.

Paragraphe 3

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'Etat 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'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

Paragraphe 4

23. Diverses formes de coopération internationale existent dans le domaine de la navigation. Cette coopération est réalisée au moyen d'accords de pool ou d'autres conventions du même genre, qui règlent suivant certains principes, la répartition des recettes (ou des bénéfices) de l'activité exercée en commun.

24. Pour clarifier la situation fiscale des participants à un pool, à une exploitation en commun ou à un organisme international d'exploitation et pour parer à toute difficulté éventuelle, les Etats contractants peuvent, s'ils le jugent nécessaire, ajouter dans leurs accords bilatéraux les dispositions suivantes :

> « mais uniquement à la fraction des bénéfices ainsi réalisés qui revient à chaque participant au prorata de sa part dans l'entreprise commune ».

DÉROGATION SPÉCIALE

25. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

26. Tout en acceptant de respecter en principe les dispositions de l'article 8 dans ses conventions bilatérales, la *Turquie* envisage dans des cas exceptionnels

d'appliquer le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de transports internationaux.

27. L'*Espagne,* le *Portugal* et la *Turquie* se réservent le droit, lors des négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays Membres de proposer que la partie du transport intérieur (cf. paragraphe 9 ci-dessus) effectuée par d'autres moyens que ceux employés pour le transport international soit exclue du champ d'application de l'article, que ces moyens appartiennent ou non à l'entreprise de transport.

28. Ces pays se réservent également le droit, lors de telles négociations, de proposer que la location de conteneurs (cf. paragraphe 10 ci-dessus), même à titre complémentaire ou accessoire, soit considérée comme une activité distincte du transport maritime et aérien et soit en conséquence exclue du champ d'application de l'article.

29. L'*Allemagne* réserve sa position au sujet de l'application de l'article aux revenus provenant de transports intérieurs et de la location de conteneurs (cf. paragraphes 9 et 10 ci-dessus).

Réserves sur l'article

30. L'*Australie* et le *Canada* se réservent le droit d'imposer comme des bénéfices de transports intérieurs les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit d'un de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays. L'*Australie* se réserve aussi le droit d'imposer comme des bénéfices de transports intérieurs les bénéfices provenant d'autres activités côtières et sur le plateau continental.

31. Le *Canada,* la *Turquie* et les *Etats-Unis* se réservent le droit de ne pas étendre le champ de l'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales (paragraphe 2 de l'article).

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 9 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ENTREPRISES ASSOCIÉES

Paragraphe 1

1. Cet article traite des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) et son paragraphe 1 stipule que, dans ces cas, les autorités fiscales d'un Etat contractant peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet Etat. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas et ce paragraphe ne semble guère appeler de commentaires. Peut-être y a-t-il lieu de rappeler que les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Aucune rectification des comptabilités des entreprises associées n'est autorisée, si leurs transactions se sont déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance).

Paragraphe 2

2. La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe 1 peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes au titre d'un même revenu), du fait que l'entreprise de l'Etat A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'Etat B aura déjà été imposée. Le paragraphe 2 prévoit que, dans ces conditions, l'Etat B procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition.

3. On notera toutefois qu'un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'Etat B du simple fait que les bénéfices ont été redressés dans l'Etat A ; l'ajustement ne sera dû que si l'Etat B estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance. Autrement dit, le paragraphe ne tend pas à éviter une double imposition lorsque les bénéfices redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'Etat B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'Etat A est justifié dans son principe et dans son montant.

4. Le paragraphe ne spécifie pas la méthode à employer pour effectuer l'ajustement. Les pays Membres de l'OCDE appliquent des méthodes différentes

pour assurer dans ces cas le dégrèvement et les Etats contractants ont donc toute latitude pour fixer d'un commun accord les règles précises qu'ils veulent insérer dans l'article. Ainsi, certains Etats préféreront le système selon lequel, lorsque les bénéfices de l'entreprise X située dans l'Etat A sont redressés de façon que leur montant corresponde à celui qui aurait été atteint dans une situation de pleine concurrence, on opère l'ajustement en révisant l'imposition de l'entreprise associée Y de l'Etat B, qui inclut les bénéfices doublement imposés, de façon à réduire le bénéfice imposable d'un montant approprié. En revanche, d'autres Etats préféreront stipuler que, aux fins d'application de l'article 23, les bénéfices doublement imposés seront considérés pour l'entreprise Y de l'Etat B, comme revenus imposables dans l'Etat A ; en conséquence, l'entreprise de l'Etat B a droit dans ce dernier Etat, en vertu des dispositions de l'article 23, à un dégrèvement au titre de l'impôt payé par son entreprise associée dans l'Etat A.

5. L'objet du paragraphe n'est pas de traiter ce qu'on pourrait appeler les « ajustements secondaires ». Supposons qu'il y ait eu un redressement des bénéfices imposables de l'entreprise X dans l'Etat A, conformément au principe posé dans le paragraphe 1 et, en outre, que les bénéfices de l'entreprise Y de l'Etat B aient été rectifiés conformément au principe énoncé dans le paragraphe 2. La situation ne sera cependant pas identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence car, en fait, les fonds représentant les bénéfices qui ont été ajustés se trouvent dans les caisses de l'entreprise Y, et non dans celles de l'entreprise X. On pourrait faire observer que si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence et si l'entreprise X avait voulu ensuite transférer ces bénéfices à l'entreprise Y elle l'aurait fait, par exemple, sous la forme d'un dividende ou d'une redevance (si l'entreprise Y est la société mère de l'entreprise X), ou encore sous la forme d'un prêt (si l'entreprise X est la société mère de l'entreprise Y) et que, dans ces conditions, il aurait pu y avoir d'autres conséquences fiscales (par exemple, la perception d'une retenue à la source), qui dépendent du type de revenu considéré et des dispositions de l'article applicable à ce revenu.

6. Ces ajustements secondaires, auxquels il faudrait procéder pour que la situation soit identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues en toute indépendance, dépendent de circonstances de fait propres à chaque cas. On notera qu'aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche d'effectuer ces ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par la législation nationale des Etats contractants.

7. Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'Etat 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'Etat A. Certains Etats considèrent que l'obligation de l'Etat B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'Etat 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'Etat B. D'autres Etats 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 Etats contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'Etat B d'opérer un ajustement approprié.

8. Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, on procédera de la même façon que pour toute autre question de fait ; si c'est nécessaire, les autorités compétentes peuvent se consulter.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

9. Lorsqu'elles négocient des conventions avec d'autres pays Membres, l'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* souhaitent être libres de proposer une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un Etat contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise, les dispositions de la législation fiscale de cet Etat, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront.

10. L'*Australie* souhaiterait que soit insérée dans cet article une disposition permettant d'avoir recours au droit interne en ce qui concerne l'imposition des compagnies d'assurances.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

11. La *Belgique,* la *Finlande,* l'*Allemagne,* l'*Italie,* le *Japon,* le *Portugal* et la *Suisse* se réservent de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions.

12. Les *Etats-Unis* estiment que cet article doit s'appliquer à toutes personnes associées et pas seulement à une entreprise d'un Etat contractant et une entreprise associée de l'autre Etat contractant, et qu'il doit s'appliquer aux « revenus, déductions, crédits ou abattements » et pas seulement aux « bénéfices ».

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 10 CONCERNANT L'IMPOSITION DES DIVIDENDES

I. Remarques préliminaires

1. Généralement, on entend par « dividendes » les distributions de bénéfices faites aux actionnaires ou associés par des sociétés anonymes, par des sociétés en commandite par actions sur les actions, par des sociétés à responsabilité limitée ou par d'autres sociétés de capitaux. Selon toutes les législations des pays Membres de l'OCDE, ces sociétés de capitaux constituent un sujet de droit ayant une personnalité juridique propre et distincte de l'ensemble des actionnaires. Sur ce point, elles se distinguent des sociétés de personnes, en tant que ces dernières n'ont pas la personnalité juridique dans la plupart des pays.

2. Les bénéfices des sociétés de personnes sont les bénéfices des associés provenant de leur propre activité ; ce sont pour ces derniers des bénéfices industriels ou commerciaux. Aussi l'associé est-il ordinairement imposé personnellement sur sa part du capital et du bénéfice de la société de personnes.

3. Il en va autrement pour l'actionnaire ; il n'est pas un entrepreneur et les bénéfices de la société ne sont pas les siens propres ; aussi ceux-ci ne peuvent-ils lui être attribués. Ne peuvent faire l'objet d'une imposition auprès de l'actionnaire (exception faite des dispositions de certaines législations relatives à l'imposition des bénéfices non distribués dans des cas spéciaux) que les bénéfices qui sont distribués par la société. Pour les actionnaires, les dividendes constituent un revenu du capital qu'ils ont mis à la disposition de la société en tant qu'actionnaires.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

4. Le paragraphe ne pose pas le principe de l'imposition exclusive des dividendes soit dans l'Etat dont le bénéficiaire est un résident, soit dans l'Etat dont la société qui paie les dividendes est un résident.

5. L'imposition exclusive des dividendes dans l'Etat de la source n'est pas acceptable comme règle générale. En outre, il existe un certain nombre d'Etats qui ne connaissent pas l'imposition des dividendes à la source, tandis que tous les Etats imposent en règle générale les résidents pour les dividendes qu'ils touchent de sociétés non résidentes.

6. D'autre part, l'imposition exclusive des dividendes dans l'Etat de résidence du bénéficiaire ne peut être réalisée d'une façon générale. Cette imposition correspondrait le mieux au caractère des dividendes qui constituent des revenus de

capitaux mobiliers Mais il ne serait pas réaliste de s'attendre à ce que toute imposition des dividendes à la source puisse être abandonnée.

7. Pour cette raison, le paragraphe 1 constate simplement que les dividendes sont imposables dans l'Etat dont le bénéficiaire est un résident. Le terme « payés » revêt un sens très large, la notion de payer signifiant : exécuter l'obligation de mettre des fonds à la disposition de l'actionnaire de la manière prévue par le contrat ou par les usages.

8. L'article ne traite que des dividendes versés par une société résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant. Ces dispositions ne s'appliquent donc pas aux dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat tiers, ni aux dividendes, payés par une société résidente d'un Etat contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit Etat possède dans l'autre Etat contractant (pour un examen de ces deux cas, cf. paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21).

Paragraphe 2

9. Le paragraphe réserve un droit d'imposition à l'Etat de la source des dividendes, c'est-à-dire à l'Etat dont la société qui paie les dividendes est un résident ; cependant, ce droit de percevoir l'impôt est considérablement limité. Le 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'Etat 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 pour les dividendes payés par une société filiale à sa société mère. Lorsqu'une société d'un Etat possède une participation directe d'au moins 25 pour cent dans une société de l'autre Etat, il se justifie d'imposer moins lourdement les versements de bénéfices 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'Etat dont la société mère est un résident (cf. paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B).

11. Si une société de personnes est traitée comme une personne morale d'après la législation interne qui lui est applicable, les deux Etats 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.

12. En vertu du paragraphe 2, la limitation de l'impôt prélevé dans l'Etat de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre Etat contractant. Les Etats qui souhaiteraient que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales.

13. Les taux que l'article fixe pour l'impôt dans l'Etat de la source sont des taux maximums. Les Etats peuvent convenir, par des négociations bilatérales, de taux plus bas ou même de l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. La réduction des taux prévue au paragraphe 2 se réfère uniquement à l'imposition des dividendes et non à l'imposition des bénéfices de la société qui paie les dividendes.

14. Par voie de négociations bilatérales, les deux Etats contractants peuvent également convenir d'un taux de participation inférieur à celui qui est fixé dans l'article. Un taux inférieur est justifié, par exemple, dans les cas où l'Etat dont la société mère est un résident lui accorde, conformément à son droit interne, une exonération pour les dividendes correspondant à une participation inférieure à 25 pour cent dans une filiale non résidente.

15. A l'alinéa *a*) du paragraphe 2, le terme « capital » est utilisé à propos du traitement fiscal des dividendes, c'est-à-dire des distributions de bénéfices faites aux actionnaires. Ce rapprochement exige que, pour l'application de l'alinéa *a*), ce terme soit employé dans le sens qui est à retenir aux fins des distributions à l'actionnaire (en l'occurrence, la société mère).

a) En règle générale, il y a donc lieu de prendre le terme « capital » de l'alinéa *a*) tel qu'on l'entend au sens du droit des sociétés. D'autres éléments, et notamment les réserves, ne sont pas à prendre en considération.

b) Le capital, au sens du droit des sociétés, devra être indiqué d'après la valeur nominale totale des actions qui, dans la plupart des cas, apparaîtra au poste « capital » du bilan de la société.

c) Il n'y a pas lieu de tenir compte des différences dues à la diversité des parts sociales émises (actions ordinaires, actions privilégiées, actions à vote plural, actions sans droit de vote, actions au porteur, actions nominatives, etc.), car ces différences ont plus trait à la nature des droits dont dispose l'actionnaire qu'à l'importance de la participation au capital.

d) Lorsqu'un prêt ou un autre apport à la société ne représente pas du capital, au sens strict de la législation sur les sociétés, mais lorsque sur la base du droit ou des usages internes (sous-capitalisation, assimilation d'un prêt à du capital social), le revenu qui en provient est considéré comme un dividende par l'article 10, la valeur de ce prêt ou de cet apport doit aussi être considérée comme du « capital » au sens de l'alinéa *a*).

e) Lorsque les organismes n'ont pas de capital au sens de la législation sur les sociétés, on comprend sous ce terme, pour l'application de l'alinéa *a*), le total des apports dont il est tenu compte pour distribuer les bénéfices.

Les Etats contractants ont la faculté, dans leurs négociations bilatérales, de s'écarter du critère « capital » retenu à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 et d'utiliser, par exemple, le critère « droit de vote ».

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 Etats contractants pourront inclure dans leurs conventions une condition de même nature.

17. La 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. Afin de parer à de telles manœuvres, les Etats 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 présence disposition ».

18. Le paragraphe 2 ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'Etat de la source. Il laisse donc à cet Etat 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.

19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque Etat 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.

20. Il ne précise pas si l'allégement dans l'Etat de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des dividendes dans l'Etat de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.

21. L'article ne contient aucune disposition relative à la manière dont l'Etat de résidence du bénéficiaire devrait tenir compte de l'imposition dans l'Etat de la source. Cette question est traitée dans les articles 23 A et 23 B.

22. A toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un Etat contractant est une société résidente de l'autre Etat contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier Etat, 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 de base). La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'Etat 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.

Paragraphe 3

23. Etant donné que les législations des pays Membres de l'OCDE sont très diverses, il n'est pas possible de définir la notion de dividende de manière complète et exhaustive. Pour cette raison, la définition se borne à mentionner les exemples qui figurent dans la plupart de ces législations et qui n'y sont en tout cas pas traités différemment. Une formule générale complète l'énumération. Une étude complète a été entreprise à l'occasion de la révision du Projet de

Convention de 1963, afin de trouver une solution ne faisant pas référence à la législation interne. Aux termes de cette étude, il ne paraît pas encore possible, étant donné les divergences qui subsistent entre les pays Membres en matière de législation sur les sociétés et de législation fiscale, de donner de la notion de dividende une définition qui serait indépendante de la législation interne. Par des négociations bilatérales, les Etats contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir d'étendre la définition des « dividendes » à d'autres paiements faits par les sociétés auxquelles s'applique l'article.

24. La notion de dividende se rapporte essentiellement aux distributions faites par des sociétés au sens de l'alinéa *b*) du paragraphe 1 de l'article 3. La définition se rapporte donc, en premier lieu, aux distributions de bénéfices auxquelles donnent droit des actions, c'est-à-dire les participations à une société anonyme (société de capitaux). La définition assimile aux actions les titres qui sont émis par des sociétés et qui donnent droit à une participation aux bénéfices de la société sans être une créance : ce sont, par exemple, les actions ou bons de jouissance, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires. Cette énumération peut, bien entendu, être adaptée dans les conventions bilatérales au droit des Etats contractants. En particulier ceci peut s'avérer nécessaire en ce qui concerne les revenus provenant des actions de jouissance et des parts de fondateurs. En revanche, les créances participant aux bénéfices ne font pas partie de cette catégorie (cf. paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 11) ; de même, les intérêts d'obligations convertibles ne sont pas des dividendes.

25. La législation de nombreux Etats assimile aux actions les participations à une société à responsabilité limitée. De même, des distributions de bénéfices faites par des sociétés coopératives sont généralement considérées comme des dividendes.

26. Les distributions de bénéfices faites par des sociétés de personnes ne sont pas des dividendes au sens de leur définition à moins que les sociétés de personnes ne soient assujetties dans l'Etat où se trouve leur direction effective à un régime fiscal analogue en substance à celui qui est appliqué aux sociétés anonymes (comme c'est le cas, par exemple, en Belgique, en Espagne et au Portugal — de même qu'en France pour les distributions faites aux commanditaires dans les sociétés en commandite simple). Par ailleurs, il peut être nécessaire d'apporter une précision dans les conventions bilatérales dans les cas où la législation fiscale d'un Etat contractant donne au propriétaire de participations dans une société le droit d'opter, à certaines conditions, pour une imposition analogue à celle d'un associé d'une société de personnes ou, inversement, donne à l'associé d'une société de personnes le droit de choisir d'être imposé comme le propriétaire d'une participation dans une société.

27. Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions cachées de bénéfices. Les allégements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'Etat dont la société débitrice est résidente impose les prestations sus-mentionnées comme les dividendes. Il n'est aucunement déterminant que ces prestations aient pour origine des bénéfices sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, des réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions

faites par une société qui réduisent l'importance des droits des associés ne sont pas considérées comme des dividendes. C'est ainsi que n'en sont pas les paiements qui se ramènent à un remboursement de capital sous quelque forme que ce soit.

28. Les avantages auxquels ouvre droit une participation sociale ne s'attribuent en règle générale qu'aux actionnaires eux-mêmes. Certaines de ces attributions au bénéfice de personnes qui ne sont pas des actionnaires au sens du droit des sociétés peuvent cependant constituer des dividendes lorsque :

— les rapports de droit unissant ces personnes à la société sont assimilés à une participation sociale (« participations occultes ») et que
— les personnes bénéficiant de ces avantages se trouvent rattachées par des liens étroits à un actionnaire ; il en est ainsi, par exemple, lorsque le bénéficiaire est un parent de l'actionnaire ou bien une société appartenant au même groupe que la société détenant les actions.

29. Lorsque l'actionnaire et la personne recevant de tels avantages sont des résidents de deux Etats différents avec lesquels l'Etat de la source a conclu des conventions, des divergences d'opinions peuvent apparaître pour la détermination de la convention applicable. Un problème identique peut se poser lorsque l'Etat de la source a conclu une convention avec l'un des Etats mais non avec l'autre. Il s'agit là, toutefois, d'un conflit dont les autres revenus ne sont pas non plus à l'abri et dont la solution ne peut être trouvée que par une procédure amiable.

Paragraphe 4

30. Certains Etats estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire et sont payés à des personnes physiques ou morales résidentes d'autres Etats, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la fois dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, lorsque ce dernier a un établissement stable dans le premier de ces Etats. Le paragraphe 4 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Il ne stipule pas que les dividendes reçus par un résident d'un Etat contractant d'une source située dans l'autre Etat doivent, par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachés, même fictivement, à l'établissement stable que ce résident aurait éventuellement dans ce dernier Etat, si bien que cet Etat n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que, dans l'Etat de la source, les dividendes sont imposables au titre de bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre Etat s'ils sont produits par des participations qui font partie de l'actif de l'établissement stable ou se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement. Dans ce cas, le paragraphe 4 dispense l'Etat de la source des dividendes de toute limitation prévue à l'article. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

31. Les règles exposées ci-dessus s'appliquent également lorsque le bénéficiaire des dividendes dispose dans l'autre Etat contractant, pour l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 14, d'une base fixe à laquelle se rattache effectivement la participation génératrice des dividendes.

Paragraphe 5

32. L'article ne traite que des dividendes qu'une société résidente d'un Etat contractant verse à un résident de l'autre Etat. Toutefois, certains Etats n'imposent pas seulement les dividendes que verse une société résidente de cet Etat, mais encore les distributions de bénéfices provenant de cet Etat, qui sont faites par des sociétés non résidentes. Il va sans dire que chaque Etat peut imposer les bénéfices qui sont réalisés sur son territoire par des sociétés non résidentes, dans la mesure prévue par la Convention (notamment à l'article 7). On ne devrait pas imposer, en plus, les actionnaires de cette société, sauf si ceux-ci sont des résidents de cet Etat et, pour cette raison, soumis à la souveraineté fiscale de cet Etat.

33. Le paragraphe 5 exclut l'imposition extra-territoriale des dividendes, c'est-à-dire la pratique des Etats qui imposent les dividendes distribués par une société non résidente en considération du seul fait que les bénéfices sociaux servant à distribuer ces dividendes proviennent de leur territoire (par exemple, sont produits par l'entremise d'un établissement stable situé sur ce territoire). Le problème de l'imposition extra-territoriale ne se pose évidemment pas lorsque le pays de la source des bénéfices sociaux impose les dividendes parce qu'ils sont versés à un actionnaire qui est résident de cet Etat ou à un établissement stable, ou à une base fixe, situés dans cet Etat.

34. De plus, on peut prétendre qu'une telle disposition n'a pas pour but et ne peut avoir pour effet d'empêcher un Etat d'assujettir à une retenue à la source les dividendes, distribués par des sociétés étrangères, qui sont encaissés sur son territoire. En effet, dans ce cas, le critère d'assujettissement est l'opération matérielle de paiement des dividendes, et non l'origine des bénéfices sociaux affectés à la distribution de ces dividendes. Mais si la personne qui encaisse les dividendes dans un Etat contractant est un résident de l'autre Etat contractant (dont la société distributrice est un résident), elle peut, conformément aux dispositions de l'article 21, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source du premier Etat. De même, si le bénéficiaire des dividendes est un résident d'un Etat tiers qui a conclu une convention de double imposition avec l'Etat où les dividendes sont encaissés, il peut, conformément aux dispositions de l'article 21 de cette convention, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source de ce dernier Etat.

35. Le paragraphe 5 dispose, en outre, que les sociétés non résidentes ne doivent pas être soumises à des impôts spéciaux sur les bénéfices non distribués.

III. Conséquences des particularités des législations fiscales internes de certains pays[1]

36. Certaines législations tendent à éviter ou à atténuer la double imposition économique, c'est-à-dire l'imposition simultanée, d'une part, des bénéfices de la société auprès de celle-ci et, d'autre part, des dividendes auprès de l'actionnaire. Pour ce faire, il existe divers procédés :

— l'impôt des sociétés afférent aux bénéfices distribués est perçu à un taux moins élevé que l'impôt afférent aux bénéfices non distribués (Allemagne, Autriche, Finlande, Islande, Japon, Norvège).

1. Cette section décrit la situation au 1er janvier 1977.

— l'impôt payé par la société sur les bénéfices distribués est partiellement imputé sur l'impôt personnel de l'actionnaire (Allemagne à partir de 1977 ; Belgique ; Canada ; Danemark à partir de 1977 ; France ; Irlande depuis 1976 ; Royaume-Uni ; Turquie) ;
— les dividendes ne sont frappés que par un seul impôt, les bénéfices distribués n'étant pas imposés dans le chef de la société (Grèce).

Le Comité des Affaires Fiscales a examiné si les particularités des législations fiscales de ces pays justifieraient des solutions différentes de celles qui sont contenues dans le Modèle de Convention.

A. DIVIDENDES DISTRIBUÉS A DES PERSONNES PHYSIQUES

37. Contrairement à la notion de double imposition juridique, qui a généralement un sens bien précis, le concept de double imposition économique est moins certain. Certains Etats ne reconnaissent pas la validité du concept et d'autres, plus nombreux, n'estiment pas nécessaire d'atténuer la double imposition économique sur le plan national (dividendes distribués par des sociétés résidentes à des actionnaires résidents). Dès lors, à défaut de pouvoir fonder l'analyse sur la notion — mal définie — de double imposition économique, il a paru opportun d'étudier le problème dans une optique économique plus générale, c'est-à-dire quant aux effets que les divers systèmes d'allégement peuvent exercer sur le mouvement international des capitaux. Dans cet esprit, il convenait de rechercher notamment les distorsions et discriminations pouvant découler des systèmes nationaux ; mais on a dû avoir égard aussi à l'aspect budgétaire pour les Etats et à l'efficacité du contrôle fiscal, sans perdre de vue la réciprocité, base de toute convention. Dans cette optique, il est apparu que l'on ne peut faire totalement abstraction de la charge constituée par l'impôt des sociétés.

1. *Etats à système classique*
(sans atténuation de la double imposition économique : pays Membres non cités au paragraphe 36 ci-dessus[1] ; désignés ci-après comme Etats du type A)

38. Le Comité a admis que la double imposition économique ne doit pas être évitée sur le plan international quand elle subsiste au plan national. Il estime donc que dans les relations entre deux Etats à système classique, c'est-à-dire qui n'allégent pas la double imposition économique, les niveaux respectifs de l'impôt des sociétés en vigueur dans les Etats contractants doivent rester sans influence sur le taux de la retenue à opérer sur le dividende dans l'Etat de la source (taux plafonné à 15 pour cent par l'alinéa *b*) du paragraphe 2 de l'article 10). Partant, la solution recommandée en 1963 garde toute sa valeur dans le présent cas.

2. *Etats appliquant un double taux d'impôt des sociétés*
(Allemagne ; Autriche ; Finlande ; Islande[2] ; Japon ; Norvège ; désignés ci-après comme Etats du type B)

1. Le système italien en vigueur à partir du 1er janvier 1974 peut être considéré comme se rapprochant du système classique, bien que la double imposition économique soit atténuée dans une certaine mesure par le fait que les dividendes ne sont pas soumis à l'impôt local sur les revenus dans le chef de l'actionnaire.

2. Les effets du système d'impôt sur les sociétés en Islande sont semblables à ceux d'un système de double taux, dans la mesure où les dividendes versés durant une année fiscale sont déductibles du revenu net de l'année, jusqu'à concurrence de 10 pour cent de la valeur nominale du capital.

39. Les Etats en question perçoivent l'impôt des sociétés à des taux différents suivant l'affectation donnée au bénéfice : le taux élevé frappe le bénéfice non distribué et le taux inférieur s'applique au bénéfice distribué. Ces taux sont respectivement : en Allemagne, 56 et 36 pour cent ; en Autriche, 55 et 27,5 pour cent (maxima) ; au Japon, 40 et 30 pour cent (maxima) et en Norvège, 50,8 et 23 pour cent. La Finlande doit être considérée comme un pays appliquant un « double taux », dans la mesure où elle accorde, pour l'imposition des revenus à l'échelon national, une déduction sur la base de 40 pour cent des bénéfices distribués. Alors que les bénéfices mis en réserve sont imposés au taux de 43 pour cent, les bénéfices distribués sont donc imposés à un taux effectif inférieur. En conséquence, les effets de cette déduction sont analogues à ceux d'un système normal de double taux.

40. Aucun de ces Etats, dans les conventions de double imposition, n'a obtenu, eu égard au double taux de son impôt des sociétés, le droit de retenir un impôt supérieur à 15 pour cent (cf. alinéa *b*) du paragraphe 2 de l'article 10) sur les dividendes attribués par ses sociétés à un actionnaire, personne physique, résident de l'autre Etat.

41. Le Comité a examiné si les Etats appartenant à cette catégorie ne devraient pas être admis à retenir sur les dividendes distribués par leurs sociétés à des résidents de l'autre Etat (type A), un impôt supérieur à 15 pour cent, étant entendu que la partie de la retenue dépassant 15 pour cent et destinée à compenser dans le chef de cet actionnaire les effets du taux réduit d'impôt des sociétés frappant les bénéfices distribués des sociétés de l'Etat B, ne serait pas imputée sur l'impôt dû par l'actionnaire dans l'Etat A dont il est un résident.

42. La plupart des membres ont estimé que dans un Etat du type B, il faut considérer la charge fiscale moyenne de l'impôt des sociétés et que cette charge moyenne doit être regardée comme le pendant de celle qui est perçue sous forme d'impôt à taux unique à charge des sociétés résidentes de l'Etat A. La perception par l'Etat B d'une retenue complémentaire non imputée dans l'Etat A créerait d'ailleurs une double discrimination : d'une part, les dividendes distribués par une société résidente de B seraient plus lourdement imposés lorsqu'ils sont distribués à des résidents de A plutôt qu'à des résidents de B et, d'autre part, le résident de A paierait un impôt personnel plus élevé sur ses dividendes provenant de B que sur ses dividendes provenant de A. L'idée d'un « impôt compensatoire » n'a donc pas été retenue par le Comité.

3. *Etats imputant une partie de l'impôt des sociétés sur l'impôt de l'actionnaire*
(Allemagne, à partir de 1977 ; Belgique ; Canada ; Danemark, à partir de 1977 ; France ; Irlande, depuis 1976 ; Royaume-Uni ; Turquie ; désignés ci-après comme Etats du type C)

43. Dans ces Etats, la société est asujettie à l'impôt sur l'ensemble de ses bénéfices, distribués ou non, et les dividendes sont soumis à l'impôt dans les mains de l'actionnaire résident (personne physique) ; mais celui-ci voit imputer sur sa cotisation personnelle un crédit d'impôt justifié par le fait que — normalement tout au moins — le dividende a été soumis à l'impôt des sociétés au titre de bénéfice social.

44. Le taux de crédit, exprimé en fraction du dividende déclaré, est de 9/16 en Allemagne, 46 pour cent en Belgique (où on l'appelle crédit d'impôt), 33 1/3

pour cent au Canada, environ 15 pour cent au Danemark, 50 pour cent en France (où on l'appelle avoir fiscal), 7/13 en Irlande, 35/65 au Royaume-Uni et 15/60 en Turquie. Le droit interne des Etats considérés ne comporte pas l'application du crédit d'impôt au plan international et le crédit est réservé à leurs résidents et aux seuls dividendes de source nationale[1]. Toutefois, par des conventions récentes, certains Etats ont étendu le bénéfice du crédit d'impôt aux résidents d'Etat co-contractants.

Cas de la France et du Royaume-Uni

45. Dans le système français d'avoir fiscal ou le système de crédit d'impôt au Royaume-Uni, l'actionnaire résident reçoit un crédit en considération du fait que les bénéfices à partir desquels les dividendes sont payés ont déjà été imposés au niveau de la société. L'actionnaire résident est imposé sur son dividende majoré de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt, lesquels sont imputés sur l'impôt dû et peuvent donner lieu éventuellement à remboursement. Les systèmes d'imputation diffèrent, quant à la structure, des systèmes de double taux des Etats du type B mais ces deux types de systèmes peuvent, si les conditions sont comparables, aboutir à un résultat analogue pourvu que l'actionnaire de la société dans l'Etat du type B déclare ses dividendes. Dans des conventions de double imposition, la France et le Royaume-Uni ont respectivement accordé l'avoir fiscal et le crédit d'impôt aux actionnaires résidents des autres Etats contractants.

Cas de la Turquie

46. Certaines particularités du système turc permettent de considérer qu'il s'apparente assez bien aux systèmes français et britannique. Cependant, la Délégation turque a fait remarquer qu'elle doit tenir compte des exigences de la politique économique et fiscale de son pays ; c'est pourquoi la Turquie n'envisage pas d'étendre, par convention bilatérale, le bénéfice du crédit d'impôt (imputation du « stoppage ») aux actionnaires non résidents. Elle considère d'ailleurs que ce problème ne peut se régler que dans les négociations bilatérales où l'on apprécie le mieux les sacrifices et les avantages que la convention entraîne pour chaque Etat contractant.

Cas de la Belgique et du Canada

47. Ces Etats font valoir que, dans leur système, l'impôt sur les sociétés reste pour sa totalité un véritable impôt de la société, en ce sens qu'il est perçu et reste acquis au Trésor suivant des éléments propres à la société et sans considération aucune pour la personne et la résidence de l'actionnaire. Le crédit d'impôt accordé à l'actionnaire est voulu comme un allégement forfaitaire de la charge fiscale personnelle de celui-ci et il ne constitue en rien une remise en cause de l'impôt de la société. Il n'y a donc pas de remboursement si le crédit d'impôt est supérieur au montant de l'impôt personnel.

48. Le Comité n'a pu parvenir à un accord général sur le point de savoir s'il existe entre les systèmes de ces deux pays et le système français ou britannique une différence fondamentale qui puisse justifier des solutions différentes sur le plan international.

1. Cependant, en Irlande et au Royaume-Uni, le bénéfice du crédit d'impôt est accordé aux actionnaires qui ne sont pas des résidents de ces Etats mais en possèdent la nationalité.

49. Certains membres étaient d'avis qu'il n'y avait pas de différence fondamentale. On pourrait donc en conclure que les deux pays considérés devraient, comme la France et le Royaume-Uni (paragraphe 45 ci-dessus), étendre le bénéfice du crédit d'impôt aux actionnaires non résidents. Cette solution tend à assurer la neutralité quant aux dividendes distribués par les sociétés de ces pays, un même traitement étant réservé aux actionnaires résidents et aux actionnaires non résidents. En revanche, pour les actionnaires résidents d'un Etat contractant (en particulier d'un Etat du type A), elle constituerait une incitation à investir dans un Etat du type C, puisque les résidents de l'Etat A bénéficieraient d'un crédit d'impôt (en fait un remboursement de l'impôt sur les sociétés) pour les dividendes provenant de l'Etat C, alors qu'ils n'en bénéficieraient pas pour les dividendes provenant de leur propre pays. Mais ces conséquences, qu'on peut constater aussi dans le cas de la France et du Royaume-Uni, se produiraient également entre un Etat du type B et un Etat du type A, ou entre deux Etats du type A dont l'un imposerait les sociétés à un taux moins élevé que l'autre (paragraphes 38 et 39 à 42 ci-dessus).

50. En revanche, plusieurs membres ont fait observer que si l'on cherche à déterminer la nature véritable de l'allégement fiscal accordé dans les systèmes de ces deux pays, on constate qu'il y a simplement une diminution de la charge personnelle de l'actionnaire au titre de l'impôt sur le revenu, pour tenir compte du fait que, normalement, le dividende qu'il perçoit a déjà supporté l'impôt sur les sociétés. Le crédit d'impôt étant forfaitaire, il n'est pas exactement fonction de la fraction de l'impôt sur les sociétés correspondant aux bénéfices utilisés pour le paiement du dividende.

51. Puisque l'allégement n'est pas par lui-même un remboursement de l'impôt sur les sociétés mais une réduction de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'extension de son bénéfice aux actionnaires non résidents qui ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans les pays considérés n'entre pas en ligne de compte. En revanche, le point de savoir si un Etat du type C devrait accorder un crédit au titre de l'impôt que ses résidents auraient acquitté sur des dividendes étrangers mérite d'être étudié. A cet égard, il faut noter que la réponse est affirmative si l'on se place du point de vue de la neutralité quant à l'origine des dividendes ; autrement, les résidents de l'Etat C seraient incités à acquérir des actions dans leur propre pays plutôt qu'à l'étranger. Mais une telle extension du crédit d'impôt serait contraire au principe de la réciprocité : non seulement l'Etat en cause consentirait ainsi un sacrifice budgétaire unilatéral (imputation du crédit d'impôt en sus de la retenue à la source opérée dans l'autre Etat), mais encore il le ferait sans compensation sur le plan économique, car il n'encouragerait pas les résidents de l'autre Etat à acquérir des actions sur son propre territoire.

52. Pour écarter ces objections, on pourrait imaginer, entre autres possibilités, que l'Etat A, qui a perçu l'impôt des sociétés sur les dividendes distribués par les sociétés résidentes, prenne en charge, par un transfert de fonds au profit de l'Etat C, l'imputation du crédit d'impôt qu'accorderait ce dernier Etat. Mais comme de tels transferts n'ont guère la faveur des Etats, ceci pourrait, d'une manière plus simple, se réaliser par un système forfaitaire dans lequel l'Etat A renoncerait à toute retenue à la source sur les dividendes attribués à des résidents de l'Etat C, et ce dernier imputerait alors sur son propre impôt, non plus la retenue à la source de 15 pour cent (supprimée dans l'Etat A), mais un crédit d'impôt analogue à celui qu'il accorde pour les dividendes de source nationale.

53. Tout bien considéré, le problème ne paraît pouvoir se régler que dans des négociations bilatérales, où on est mieux à même d'apprécier l'importance respective des sacrifices et des avantages que la convention doit entraîner pour chaque Etat contractant.

Cas de l'Allemagne, du Danemark et de l'Irlande

54. Le Danemark et l'Irlande ont des systèmes d'impôt sur les sociétés semblables à ceux de la France et du Royaume-Uni. Le système en vigueur en Allemagne à compter de 1977 diffère des autres systèmes dans la mesure où il combine les effets économiques d'un système de double taux et d'un système d'imputation. Le taux d'imposition des bénéfices est de 56 pour cent, mais il est réduit de vingt points pour les bénéfices distribués, qui sont donc imposés au taux de 36 pour cent (cf. paragraphe 39 ci-dessus). De plus, les actionnaires d'une société allemande résidents de ce pays (personnes physiques et sociétés) ont droit à un crédit d'impôt de 9/16 du dividende reçu de la société, de sorte que l'impôt sur les sociétés supporté par les bénéfices distribués à de tels actionnaires est totalement imputé sur leur impôt sur le revenu. Si cet impôt est inférieur au crédit, la différence est remboursée à l'actionnaire. Leurs systèmes ayant été introduits très récemment, ces pays souhaitent laisser aux négociations bilatérales le soin de déterminer si les particularités de leurs législations justifieraient des solutions différentes de celles qui sont contenues dans le Modèle de Convention[1].

4. *Etat à régime particulier*
(Grèce)

55. Dans le système grec, les bénéfices d'une société sont imposés dans le chef de la société mais la fraction des bénéfices qui est immédiatement ou ultérieurement distribuée aux actionnaires n'est imposée qu'une seule fois, l'impôt acquitté par la société sur cette fraction de son bénéfice lui étant remboursé.

56. La Grèce n'imposant pas les bénéfices distribués dans le chef de la société, le Comité lui reconnaît le droit d'imposer à la source les dividendes distribués par ses sociétés à un taux supérieur à ceux qui sont prévus au paragraphe 2. La limite à prévoir dans ce cas doit être fixée par négociations bilatérales, en ayant égard aux particularités propres à chaque situation, par exemple, au niveau respectif des impôts dans les deux Etats, aux sacrifices budgétaires consentis par les deux Etats, etc.

B. Dividendes distribués a des sociétés

57. 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. Par ailleurs, le Comité des Affaires Fiscales n'a pas traité, dans le cadre des Commentaires, le problème particulier des dividendes payés à des

1. Depuis l'introduction d'un système d'imputation en Irlande, ce pays n'a conclu qu'une seule convention de double imposition, à savoir celle avec le Royaume-Uni. La Convention prévoit l'extension du bénéfice du crédit d'impôt aux résidents britanniques faisant des investissements de portefeuille, mais ceci n'est pas considéré par l'Irlande comme une référence pour de futures conventions.

organismes de placement collectif (société d'investissement ou fonds de placement)[1].

58. Pour les dividendes payés à des sociétés qui détiennent au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes, le Comité a examiné les incidences que les systèmes particuliers d'imposition des sociétés cités dans les paragraphes 39 et suivants ont sur le régime fiscal applicable des dividendes payés par la filiale.

59. Diverses opinions ont été exprimées lors des discussions. Des divergences apparaissent déjà lorsqu'on se contente d'examiner l'imposition des société filiales et des sociétés mères. Elles sont encore plus nettes si la discussion tient compte de considérations économiques plus générales, et inclut également dans l'examen l'imposition des actionnaires de la société mère.

60. Dans leurs conventions bilatérales, les Etats ont adopté différentes solutions, qui ont été déterminées par les objectifs économiques et les particularités de la situation juridique de ces Etats, par les incidences budgétaires et par toute une série d'autres facteurs. Des principes généralement acceptés ne se sont pas dégagés. Le Comité a cependant examiné la situation pour les systèmes d'imposition des sociétés les plus courants.

1. *Système classique dans l'Etat de la filiale*
(Etats du type A - paragraphe 38 ci-dessus)

61. Les dispositions de la Convention ont été rédigées pour s'appliquer au cas où l'Etat dont la société distributrice est un résident a un système d'imposition des sociétés dit classique, c'est-à-dire un système dans lequel les bénéfices distribués ne font l'objet d'aucun avantage, que ce soit au niveau de la société ou au niveau de l'actionnaire — sauf pour éviter l'imposition en cascade des dividendes inter-sociétés.

2. *Système du double taux d'impôt des sociétés dans l'Etat de la filiale*
(Etat du type B - paragraphes 39 à 42 ci-dessus)

62. Les Etats de ce type perçoivent l'impôt des sociétés sur les bénéfices distribués à un taux inférieur à celui qui s'applique aux bénéfices mis en réserve d'où il résulte une charge fiscale moins élevée sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère. Compte tenu de cette situation, la plupart de ces Etats ont obtenu, dans leurs conventions, de maintenir le taux de l'impôt à la source à 10 ou 15 pour cent et même, dans certains cas, à plus de 15 pour cent. Il n'a pas été possible d'aboutir, au sein du Comité, à une convergence de vues sur ce point, qui devra être réglé par des négociations bilatérales.

3. *Système d'imputation dans l'Etat de la filiale*
(Etats du type C - paragraphes 43 et suivants)

63. Dans ces Etats, la société est assujettie à l'impôt sur l'ensemble de ses bénéfices, distribués ou non ; l'actionnaire résident de l'Etat dont la société distributrice est elle-même un résident est assujetti à l'impôt à raison des dividendes qui lui ont été distribués, mais reçoit un crédit d'impôt en considération

1. Ce problème fait l'objet d'autres travaux du Comité des Affaires Fiscales.

du fait que les bénéfices affectés à la distribution ont été imposés au niveau de la société.

64. La question s'est posée de savoir si les Etats de ce type devraient transférer le bénéfice du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés mères résidentes d'un autre Etat[1] ou même d'accorder directement le crédit d'impôt à ces sociétés mères. Il n'a pas été possible d'aboutir, au sein du Comité, à une convergence de vues sur cette question, qui devra être réglée par des négociations bilatérales.

65. Si dans un tel système, les bénéfices, distribués ou non, sont imposés au même taux, le système en cause ne se distingue pas, au niveau de la société distributrice, du système classique. En conséquence, l'Etat dont la société filiale est un résident doit limiter sa retenue à la source au taux prévu à l'alinéa *a*) du paragraphe 2.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

66. Le *Portugal* souhaite faire une observation sur le paragraphe 27 ci-dessus. En effet, les gains provenant de l'augmentation du capital des sociétés qui ont leur siège ou leur siège de direction effective au Portugal, quand l'augmentation résulte de l'incorporation de réserves ou de l'émission d'actions, sont imposés, d'après le droit interne portugais, comme des plus-values. Dans ses conventions bilatérales, le Portugal inclut d'habitude à l'article 13 une disposition qui lui accorde le droit d'imposer ces gains.

67. Le *Royaume-Uni* ne peut donner son adhésion au paragraphe 24 ci-dessus. En droit britannique, certains intérêts sont traités comme des distributions de bénéfices et sont donc inclus par le Royaume-Uni dans la définition des dividendes.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

Paragraphe 2

68. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer à un taux au moins égal à 15 pour cent des dividendes payés par une société qui est un résident de l'Australie aux fins de son imposition.

69. La *Belgique,* le *Japon* et la *Nouvelle-Zélande* font une réserve sur les dispositions de l'alinéa *a*) afin de conserver leur liberté d'action en ce qui concerne le régime des participations (sociétés mères et filiales).

70. Le *Canada* se réserve le droit d'appliquer un taux de retenue à la source de 15 pour cent sur les dividendes payés à des non-résidents sans égard au lien qui existe entre la société qui paie le dividende et le bénéficiaire effectif.

71. L'*Allemagne* fait une réserve sur le paragraphe 2, compte tenu de son système d'imposition des sociétés.

1. Cette solution est prévue dans un Projet de Directive présenté le 1er août 1975 par la Commission des Communautés Européennes. Selon ce projet, l'Etat dont la société mère est un résident devrait, lors de l'imposition des actionnaires résidant sur son territoire, imputer généralement ou en partie l'impôt des sociétés qui a été perçu dans l'Etat dont la société filiale est un résident. Il est en outre prévu une compensation de la charge fiscale résultant de l'imputation entre l'Etat dont la société mère est un résident et celui dont la société filiale est un résident.

72. L'*Italie* fait une réserve sur la participation de 25 pour cent prévue et ne peut accepter le taux d'impôt de 5 pour cent que pour des participations directes supérieures à 50 pour cent.

73. Les *Pays-Bas* font une réserve sur le taux de 5 pour cent, estimant que les transferts de bénéfices à l'intérieur d'un groupe d'entreprises doivent être totalement exonérés d'impôts à la source.

74. Le *Portugal* fait une réserve sur les taux d'impôt prévus au paragraphe 2.

75. L'*Espagne* fait une réserve sur l'alinéa *a*) en ce qui concerne le taux d'impôt de 5 pour cent et la détermination du pourcentage minimum de la participation.

76. La *Turquie* ne peut accepter un taux d'impôt inférieur à 20 pour cent.

Paragraphe 3

77. La *Belgique* se réserve de compléter la définition des dividendes du paragraphe 3 de manière à couvrir expressément les revenus — même attribués sous la forme d'intérêts — qui sont imposables au titre de revenus de capitaux investis par les associés dans les sociétés belges de personnes qui n'ont pas opté pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef desdits associés.

78. Eu égard, par ailleurs, au fait que la législation belge exclut les boni de liquidation de la catégorie des revenus mobiliers pour les soumettre à une imposition forfaitaire au titre de l'impôt des sociétés qui libère les actionnaires ou associés de toute imposition personnelle, la *Belgique* se réserve de percevoir, suivant sa législation interne, ses cotisations spéciales, soit en cas de rachat de ses propres actions ou parts par une société résidente de la Belgique, soit à l'occasion du partage de son avoir social par une telle société. Ces cotisations spéciales ne tombent ni sous le coup des limitations prévues par le paragraphe 2, en ce qui concerne l'impôt de distribution frappant les dividendes, ni sous le coup d'une autre disposition restrictive quelconque de la convention (paragraphe 4 de l'article 13, paragraphe 1 de l'article 21, etc.).

Paragraphe 4

79. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les dividendes aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où leurs bénéficiaires possèdent un établissement stable en Italie, même si la participation génératrice des dividendes n'est pas effectivement rattachée à l'établissement stable considéré.

Paragraphe 5

80. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les revenus non distribués australiens d'une société privée (fermée) qui est un résident de l'autre Etat.

81. La *France* ne peut accepter les dispositions de ce paragraphe. La France désire conserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation selon lesquelles les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont considérés comme distribués à des actionnaires non-résidents et sont imposés en conséquence. Elle est toutefois prête à réduire, dans les conventions bilatérales, le taux de l'imposition prévu par sa législation.

82. L'*Espagne* déclare ne pouvoir donner son adhésion sans réserve aux dispositions contenues dans ce paragraphe eu égard à la structure de sa législation fiscale qui prévoit l'imposition des établissements stables espagnols de sociétés étrangères dans les mêmes conditions que les sociétés nationales.

83. Les *Etats-Unis* estiment que le texte de l'article devrait préciser que l'interdiction prévue au paragraphe 5 s'applique, que la société tire ou non des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant.

84. Les *Etats-Unis* se réservent le droit de prélever leur impôt sur les bénéfices accumulés et sur les sociétés-holdings de particuliers, afin d'empêcher l'évasion fiscale.

85. Les *Etats-Unis* se réservent le droit d'appliquer leur retenue à la source aux dividendes payés par une société enregistrée hors des Etats-Unis, si la moitié au moins des revenus de la société consiste en bénéfices qui peuvent être attribués à un établissement stable situé aux Etats-Unis.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 11 CONCERNANT L'IMPOSITION DES INTÉRÊTS

I. Remarques préliminaires

1. Pris dans son acception générale, le terme « intérêts » désigne les rémunérations de sommes prêtées qui doivent être rangées dans la catégorie « revenus de capitaux mobiliers ». A l'inverse de ce qui se produit en matière de dividendes, les intérêts ne supportent pas une double imposition économique, c'est-à-dire ne sont pas taxés à la fois entre les mains du débiteur et entre celles du créancier. A moins de dispositions contractuelles contraires, le paiement de l'impôt qui frappe ces intérêts incombe au bénéficiaire. Si le débiteur s'engage parfois à supporter la charge de l'impôt qui peut être prélevé à la source, c'est en somme comme s'il acceptait de payer à son créancier un supplément d'intérêt correspondant audit impôt.

2. Mais, comme en matière de dividendes, les intérêts d'obligations ou de prêts donnent lieu, d'une manière générale, à la perception de l'impôt par voie de retenue au moment de leur paiement. Ce procédé est, en effet, couramment employé pour des considérations d'ordre pratique, l'impôt prélevé à la source pouvant constituer un acompte à valoir sur l'impôt auquel est assujetti le bénéficiaire en fonction de l'ensemble de ses revenus ou bénéfices. Si, dans ce cas, ce bénéficiaire est un résident du pays qui pratique la retenue à la source, des dispositions internes remédient à la double imposition qui se produit à son préjudice. Mais il en va différemment s'il est un résident d'un autre pays : il se trouve alors exposé à subir deux fois l'impôt à raison des intérêts perçus, l'une au profit de l'Etat de la source, l'autre au profit de l'Etat de sa résidence. Il est bien évident que cette double charge fiscale est de nature à réduire considérablement les intérêts des fonds prêtés et à nuire par là même aux mouvements de capitaux et au développement des investissements internationaux.

3. Une formule réservant l'imposition exclusive des intérêts soit à l'Etat de résidence du bénéficiaire, soit à l'Etat de la source, ne peut être assurée de recueillir l'assentiment général. C'est pourquoi une solution de conciliation a été retenue. Elle prévoit que les intérêts sont imposables dans l'Etat de résidence, mais elle laisse à l'Etat de la source le droit d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit ; s'agissant d'une faculté, l'Etat de la source peut renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fixation d'un plafond que son imposition ne pourra dépasser ; mais il va sans dire que les Etats contractants peuvent convenir d'une imposition encore plus réduite dans l'Etat de la source. Le sacrifice que ce dernier Etat acceptera de consentir dans de telles conditions sera compensé par l'allégement que l'Etat de résidence accordera pour tenir compte de l'impôt perçu dans l'Etat de la source (cf. article 23 A ou 23 B).

4. Certains pays ne permettent la déduction des intérêts payés, pour l'imposition du débiteur, que si le bénéficiaire réside dans le même Etat que celui-ci ou y est imposable. Ils la refusent dans le cas contraire. La question de savoir si la déduction dont il est question doit également être accordée dans l'hypothèse où des intérêts sont payés par un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat est traitée au paragraphe 5 de l'article 24.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

5. Le paragraphe 1 pose le principe que les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans ce dernier Etat. Ce faisant, il ne stipule pas un droit exclusif d'imposition en faveur de l'Etat de résidence. Le terme « payés » revêt un sens très large, la notion de payer signifiant : exécuter l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier de la manière prévue par le contrat ou par les usages.

6. L'article ne traite que des intérêts provenant d'un Etat contractant et versés à un résident de l'autre Etat contractant. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux intérêts provenant d'un Etat tiers, ni aux intérêts provenant d'un Etat contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit Etat possède dans l'autre Etat contractant (pour un examen de ces deux cas, cf. paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21).

Paragraphe 2

7. Le paragraphe 2 réserve un droit d'imposer les intérêts à l'Etat d'où ils proviennent ; mais il limite l'exercice de ce droit en fixant un plafond à l'imposition qui ne peut dépasser 10 pour cent. Ce taux paraît constituer un maximum raisonnable, si l'on veut bien remarquer que l'Etat de la source est déjà habilité à imposer les bénéfices ou les revenus produits sur son territoire par les investissements financés à l'aide de capitaux d'emprunt. Les Etats contractants peuvent convenir d'un taux inférieur ou même de l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence du bénéficiaire des intérêts, par voie de négociations bilatérales.

8. En vertu du paragraphe 2, la limitation de l'impôt prélevé dans l'Etat de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre Etat contractant. Les Etats qui souhaiteraient que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales.

9. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'Etat de la source. Il laisse donc à cet Etat 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.

10. Il ne précise pas si l'allégement dans l'Etat de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des intérêts dans l'Etat de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.

11. L'article ne contient aucune disposition relative à la manière dont l'Etat de résidence du bénéficiaire devrait tenir compte de l'imposition établie dans

l'Etat de la source des intérêts. Cette question est traitée dans les articles 23 A et 23 B.

12. A toutes fins utiles l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des intérêts provenant d'un Etat contractant est une société résidente de l'autre Etat contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier Etat, 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 de base). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'Etat 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.

13. Il faut remarquer, cependant, que la solution retenue en ce qui concerne le droit d'imposition accordé à l'Etat de la source combiné avec l'imputation de l'impôt qui y est prélevé sur l'impôt dû dans l'Etat de résidence risque, dans certains cas, de laisser subsister une double imposition partielle et de produire des effets anti-économiques. En effet, lorsque le bénéficiaire a lui-même dû faire appel au crédit pour financer l'opération qui lui procure des intérêts, il ne réalisera, sous forme d'intérêts, qu'un bénéfice bien inférieur au montant nominal encaissé ; si les intérêts débiteurs et créditeurs s'équilibrent, il n'y aura aucun bénéfice du tout. Or, en pareille hypothèse, l'imputation prévue par le paragraphe 2 de l'article 23 A ou par le paragraphe 1 de l'article 23 B, soulève un problème délicat et parfois insoluble en raison du fait que l'impôt prélevé dans l'Etat d'où proviennent les intérêts est calculé sur le montant brut de ceux-ci tandis que les mêmes intérêts ne se retrouvent dans les résultats du bénéficiaire que pour leur montant net. Il en résulte que l'impôt prélevé dans l'Etat d'où proviennent les intérêts ne peut trouver à s'imputer, en partie ou même parfois en totalité, dans l'Etat de résidence du bénéficiaire et constitue un excédent de charges pour ce bénéficiaire qui subit dans cette mesure une double imposition. D'autre part, le bénéficiaire aura tendance, pour échapper à l'inconvénient signalé ci-dessus, à augmenter le taux de l'intérêt réclamé au débiteur, pour lequel la charge financière se trouverait aggravée d'autant. La pratique d'une imposition à la source peut donc constituer dans un certain nombre de cas une entrave au commerce international. De plus, si le débiteur des intérêts est l'Etat lui-même, un organisme public ou une entreprise cautionnée par l'Etat, l'impôt prélevé à la source risque d'être en fait à la charge du Trésor de l'Etat du débiteur qui ne retire ainsi aucun bénéfice véritable de sa propre imposition.

14. Les inconvénients qui viennent d'être mentionnés se produisent dans la pratique des affaires, notamment lors de ventes à crédit d'équipement, d'autres ventes commerciales à crédit et de prêts bancaires. En pareil cas, le fournisseur ne fait très souvent que répercuter sur l'acheteur, sans aucune hausse, le prix du crédit qu'il a lui-même obtenu d'une banque ou d'un organisme de financement des exportations ; de même, le banquier affecte généralement aux crédits qu'il accorde des fonds qu'il a empruntés et, en particulier, qu'il a reçus en dépôt. Dans le cas surtout du vendeur à crédit d'équipement, l'intérêt est plutôt un élément du prix que le revenu d'un placement de capital.

15. Lorsque deux Etats contractants désirent éviter, pour éliminer tous les risques d'une double imposition, la perception d'un impôt dans l'Etat de la source

sur les intérêts produits par les espèces de créances mentionnées ci-dessus, leur intention commune pourrait s'énoncer dans un paragraphe additionnel qui suivrait le paragraphe 2 de l'article et qui pourrait être conçu comme suit :

« 3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les intérêts mentionnés au paragraphe 1 ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont la personne qui reçoit les intérêts est un résident, si cette personne est le bénéficiaire effectif de ces intérêts et si ceux-ci sont payés :

a) en liaison avec la vente à crédit d'un équipement industriel, commercial ou scientifique,

b) en liaison avec la vente à crédit de marchandises livrées par une entreprise à une autre entreprise, ou

c) sur un prêt de n'importe quelle nature consenti par un établissement bancaire. »

16. En ce qui concerne plus particulièrement les ventes à crédit visées à l'alinéa *a*) du texte suggéré ci-dessus, il s'agit non seulement des ventes d'un équipement complet, mais aussi de celles qui portent sur des biens isolés destinés à faire partie d'un équipement. D'autre part, s'agissant des types de ventes à crédit visées aux alinéas *a*) et *b*) du texte suggéré, il est indifférent que l'intérêt soit stipulé séparément et en sus des prix ou qu'il soit compris dès l'origine dans le prix payable par versements échelonnés.

17. Les Etats contractants peuvent ajouter aux catégories d'intérêts énumérées dans le texte suggéré au paragraphe 15 ci-dessus d'autres espèces d'intérêts, sur lesquels la perception d'un impôt dans l'Etat de la source leur semblerait contre-indiquée ; ils peuvent aussi convenir que l'exclusion d'un droit d'imposition dans l'Etat de la source sera limitée à certaines des catégories d'intérêts mentionnées.

Paragraphe 3

18. Le paragraphe 3 précise la portée qu'il convient d'attribuer au terme « intérêts » pour l'application du régime d'imposition défini par l'article. Ce terme désigne en général les revenus des créances de toute nature, même si celles-ci sont assorties de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices. L'expression « créances de toute nature » englobe évidemment les dépôts d'espèces et les cautionnements en numéraire, ainsi que les fonds publics et les obligations d'emprunts, bien que ces fonds et obligations soient spécialement mentionnés en raison de leur importance et de certaines particularités qu'ils peuvent comporter. Il est admis, d'une part, que les intérêts de créances hypothécaires entrent dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, encore que certains pays les assimilent à des revenus immobiliers. D'autre part, les créances, et notamment les obligations donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur ne cessent pas, pour autant, d'être considérées comme des emprunts, si du moins le contrat revêt bien dans l'ensemble le caractère d'un prêt à intérêts. Dans l'hypothèse contraire, où la participation aux bénéfices repose sur un apport soumis aux aléas de l'entreprise, l'opération n'a pas le caractère d'un prêt et l'article 11 ne s'applique pas. En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'Etat de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant,

de la prime de remboursement ou d'émission. Il s'ensuit que lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit des intérêts imposables. Par ailleurs, le bénéfice ou la perte qu'un porteur d'obligation réalise par une vente à un tiers n'entre pas dans la notion de l'intérêt. Suivant le cas, il peut alors s'agir d'un résultat commercial, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21.

19. Par ailleurs, la définition des intérêts dans la première phrase du paragraphe 3 a en principe un caractère exhaustif. Il a paru préférable de ne pas ajouter au texte une formule de renvoi subsidiaire aux législations internes ; cette manière d'opérer se justifie par les considérations suivantes :

a) la définition couvre pratiquement toutes les espèces de revenus que les différentes législations internes considèrent comme des intérêts ;

b) la formule employée offre une plus grande sécurité juridique et met les conventions à l'abri de changements apportés ultérieurement à une législation interne ;

c) dans le Modèle de Convention, des renvois aux législations internes doivent être évités autant que possible.

Il reste toutefois entendu que, dans une convention bilatérale, deux Etats contractants peuvent élargir la formule retenue pour y comprendre un éléments de revenu taxé au titre d'intérêts en vertu de l'une des législations internes en présence, mais non couvert par la définition, et qu'ils peuvent, dans ces conditions, trouver préférable de faire référence à leurs législations internes.

20. La seconde phrase du paragraphe 3 exclut de la définition des intérêts les pénalisations pour paiement tardif, mais les Etats contractants sont libres d'omettre cette phrase et de traiter les pénalisations pour paiement tardif comme des intérêts dans leurs conventions bilatérales. Ces pénalisations qui résultent du contrat, d'un usage ou d'un jugement, consistent en des versements calculés prorata temporis ou en somme fixe ; dans certains cas, ces deux formes de paiement peuvent se cumuler. Même si ces versements sont établis en fonction du temps couru, ils constituent plutôt une forme particulière d'indemnisation du créancier pour le dédommager de l'exécution tardive imputable au débiteur, qu'un revenu de capital. Il est recommandé au surplus, pour des raisons de sécurité juridique et d'ordre pratique, de placer sous un même régime fiscal toutes les pénalisations de ce genre, quelles que soient les modalités de paiement. D'autre part, deux Etats contractants peuvent exclure de l'application de l'article 11 des espèces d'intérêts qu'ils entendent soumettre au régime des dividendes.

21. Enfin, la question se pose de savoir s'il convient d'assimiler aux intérêts les rentes viagères ; on considère que non. D'une part, en effet, les rentes viagères qui sont attribuées en raison de services dépendants antérieurs sont visées à l'article 18 et soumises au régime des pensions. D'autre part, s'il est vrai que les arrérages de rentes souscrites à titre onéreux comportent, en même temps que l'intérêt du capital aliéné, l'amortissement de ce capital, ces arrérages constituant des « fruits civils » qui s'acquièrent jour par jour, il serait difficile pour de nombreux pays d'établir une distinction entre la part de la rente qui représente un revenu de capital et celle qui correspond à un amortissement pour imposer seulement la première de ces parts dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Des dispositions spéciales de la législation fiscale rangent d'ailleurs souvent les rentes viagères dans la catégorie des traitements, salaires et pensions et les imposent en conséquence.

Paragraphe 4

22. Certains Etats estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire et sont payés à des personnes physiques ou morales résidentes d'autres Etats n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la fois dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, lorsque ce dernier a un établissement stable dans le premier de ces Etats. Le paragraphe 4 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Il ne stipule pas que les intérêts reçus par un résident d'un Etat contractant d'une source située dans l'autre Etat doivent, par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachés, même fictivement, à l'établissement stable que ce résident aurait éventuellement dans ce dernier Etat, si bien que cet Etat n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que, dans l'Etat de la source, les intérêts sont imposables au titre de bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre Etat s'ils sont produits par des créances qui font partie de l'actif de l'établissement stable ou se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement. Dans ce cas, le paragraphe 4 dispense l'Etat de la source des intérêts de toute limitation prévue à l'article. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

23. Les règles exposées ci-dessus s'appliquent également lorsque le bénéficiaire des intérêts dispose dans l'autre Etat contractant, pour l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 14, d'une base fixe à laquelle se rattache effectivement la créance génératrice des intérêts.

Paragraphe 5

24. Ce paragraphe pose le principe que l'Etat de la source des intérêts est l'Etat dont le débiteur des intérêts est un résident, qui peut être d'ailleurs cet Etat lui-même, une de ses subdivisions politiques ou une collectivité locale. Cependant, il prévoit une dérogation à cette règle dans l'hypothèse où il s'agit d'emprunts productifs d'intérêts qui ont un lien économique évident avec l'établissement stable que le débiteur aurait dans l'autre Etat contractant. Si l'emprunt a été contracté pour les besoins de cet établissement et si ce dernier assume la charge des intérêts, le paragraphe stipule que la source des intérêts se trouve située dans l'Etat contractant où l'établissement stable est situé, abstraction faite du lieu de résidence du propriétaire de l'établissement et lors même que ce propriétaire serait un résident d'un Etat tiers.

25. En l'absence d'un lien économique entre l'emprunt productif des intérêts et l'établissement stable, l'Etat de situation de celui-ci ne peut pas être considéré à ce titre comme étant celui d'où proviennent les intérêts ; il n'est pas fondé à taxer ces intérêts, même dans les limites d'une « quotité imposable » correspondant à l'importance de l'établissement stable. Une telle pratique serait incompatible avec le paragraphe 5. Par ailleurs, la dérogation à la règle fixée dans la première phrase du paragraphe 5 ne se justifie que dans les cas où le lien économique entre l'emprunt et l'établissement stable est suffisamment caractérisé. Sous ce rapport, on doit distinguer plusieurs hypothèses :

a) La direction de l'établissement stable a contracté un emprunt qu'elle affecte aux besoins propres de celui-ci, qu'elle inscrit à son passif et dont elle paye directement les intérêts au créancier.

b) Le siège de l'entreprise a contracté un emprunt dont le produit est uniquement destiné aux besoins d'un établissement stable situé dans un autre pays. Le service des intérêts est assuré par le siège de l'entreprise, mais la charge définitive en incombe à l'établissement stable.

c) L'emprunt est contracté par le siège de l'entreprise et son produit est affecté à plusieurs établissements stables situés dans différents pays.

Dans les hypothèses *a*) et *b*), les conditions posées par la seconde phrase du paragraphe 5 sont remplies et l'Etat de situation de l'établissement est à considérer comme l'Etat de la source des intérêts. Par contre, l'hypothèse *c*) tombe en dehors des prévisions du paragraphe 5 dont le texte ne permet pas d'attribuer une pluralité de sources à un même emprunt. Une telle solution donnerait d'ailleurs lieu à de grandes complications administratives et mettrait les prêteurs hors d'état de calculer par avance les charges fiscales grevant les intérêts. Cependant, deux Etats contractants peuvent restreindre l'application de la disposition finale du paragraphe 5 à l'hypothèse *a*) ou l'étendre à l'hypothèse *c*).

26. Le paragraphe 5 n'apporte pas de solution à l'hypothèse, qu'il laisse en dehors de ses prévisions, où le bénéficiaire et le débiteur sont bien des résidents des Etats contractants, mais où les sommes empruntées l'ont été pour les besoins d'un établissement stable du débiteur situé dans un Etat tiers et qui supporte la charge des intérêts. En l'état actuel du paragraphe 5, seule la première phrase de ce paragraphe trouvera donc à s'appliquer en pareille hypothèse. Les intérêts seront censés provenir de l'Etat contractant dont le débiteur est un résident et non de l'Etat tiers sur le territoire duquel est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui doit payer les intérêts. Ainsi, les intérêts seront imposés à la fois dans l'Etat contractant dont le débiteur est un résident et dans l'Etat contractant où réside le bénéficiaire. Mais si la double imposition pourra être supprimée entre ces deux Etats suivant les modalités prévues à l'article, elle ne sera pas éliminée entre eux et l'Etat tiers, si ce dernier Etat impose à la source les intérêts de l'emprunt, lorsque le paiement est à la charge de l'établissement stable situé sur son territoire.

27. On n'a cependant pas jugé possible d'évoquer ce cas dans une convention bilatérale et d'y apporter une solution consistant par exemple à obliger l'Etat contractant où résiderait le débiteur à renoncer à son imposition à la source au profit de l'Etat tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Ce n'est que par l'effet d'une convention bilatérale, comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5 et passée entre l'Etat contractant dont le débiteur des intérêts est résident et l'Etat tiers où est situé l'établissement stable payeur des intérêts, ou d'une convention multilatérale assortie de cette disposition, que le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait être entièrement éliminé.

28. Rien ne s'opposerait d'ailleurs, dans l'hypothèse — que ne règle pas le paragraphe 5 — où celui des deux Etats contractants dont le débiteur des intérêts est un résident et l'Etat tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiqueraient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, à ce que ces deux Etats ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'Etat de la résidence du bénéficiaire des intérêts se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions. Le remède, on le répète, devrait consister en l'établissement entre ces divers Etats de conventions bilatérales ou d'une conven-

tion multilatérale comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5. Une autre solution consisterait en ce que deux Etats contractants donnent au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante :

> « Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a dans un Etat autre que celui dont il est un résident, un établissement stable, ou une base fixe, pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé. »

29. Si deux Etats contractants s'entendent, à l'occasion de négociations bilatérales, pour réserver à celui de la résidence du bénéficiaire des revenus, l'imposition exclusive de ces revenus, il devient du même coup sans intérêt d'insérer dans la convention qui fixe leurs rapports la disposition du paragraphe 5 définissant l'Etat de la source de ces revenus. Mais il est bien évident ainsi que la double imposition ne serait pas complètement éliminée dans ce cas si le débiteur des intérêts possédait un établissement stable, pour le compte duquel les sommes auraient été empruntées et qui assumerait la charge des intérêts dont elles seraient productives, dans un Etat tiers qui appliquerait à ces intérêts son impôt à la source. On retomberait alors dans l'hypothèse envisagée dans les paragraphes 26 à 28 ci-dessus.

Paragraphe 6

30. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts, dans l'hypothèse où le montant des intérêts payés excéderait, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le bénéficiaire effectif entretiendraient entre eux ou avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des intérêts demeurera imposable conformément à la législation des deux Etats contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention.

31. Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que l'intérêt reconnu excessif procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemple les cas où les intérêts sont versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9.

32. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêt distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts.

33. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des Etats intéressés et de celles de la Convention. Si deux Etats contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres

dispositions de la Convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

34. Au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations respectives conduiraient les deux Etats contractants à faire application d'articles différents de la Convention pour l'imposition de la partie excédentaire, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par la Convention.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

35. Le *Royaume-Uni* ne peut donner son adhésion au paragraphe 18 ci-dessus. En droit britannique, certains intérêts sont traités comme des distributions de bénéfices et sont donc couverts par l'article 10.

36. Les *Etats-Unis* font observer que l'article ne restreint pas les possibilités d'imposer, en vertu du droit interne, les intérêts qui ne sont pas à imputer à un établissement stable situé aux Etats-Unis, dans le cas où 50 pour cent des revenus bruts d'un payeur non-résident se rattachent effectivement à une activité industrielle ou commerciale aux Etats-Unis. Les Etats-Unis sont disposés, dans certaines situations, à limiter cette imposition en apportant au texte de l'article des modifications appropriées.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

Paragraphe 2

37. La *Belgique*, l'*Espagne* et le *Portugal* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2.

38. Le *Canada* réserve sa position sur le taux prévu au paragraphe 2 et désire maintenir dans ses conventions bilatérales un taux d'imposition à la source de 15 pour cent.

39. La *Turquie* ne peut accepter un taux d'impôt inférieur à 20 pour cent.

Paragraphe 4

40. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les intérêts aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où leurs bénéficiaires possèdent un établissement stable en Italie, même si la créance génératrice des intérêts n'est pas effectivement rattachée à l'établissement stable considéré.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 12 CONCERNANT L'IMPOSITION DES REDEVANCES

I. Remarques préliminaires

1. Les redevances pour la concession de licences d'exploitation de brevets et biens similaires, et les rémunérations analogues constituent, en principe, pour le bénéficiaire, des revenus provenant d'une location. La location peut s'effectuer dans le cadre d'une exploitation industrielle ou commerciale (par exemple, la concession de l'usage d'un droit d'auteur littéraire par un éditeur), dans le cadre d'une profession indépendante (par exemple, la concession de l'usage d'un brevet par l'inventeur), ou sans relation avec une activité quelconque du bailleur (par exemple, la concession de l'usage d'un brevet d'invention par les héritiers de l'inventeur).

2. Certains pays ne permettent la déduction des redevances payées, pour l'imposition du débiteur, que si le bénéficiaire réside dans le même Etat que celui-ci ou y est imposable. Ils la refusent dans le cas contraire. La question de savoir si la déduction dont il s'agit doit également être accordée dans l'hypothèse où des redevances sont payées par un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat est traitée au paragraphe 5 de l'article 24.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

3. Le paragraphe 1 pose le principe de l'imposition exclusive des redevances dans l'Etat dont le bénéficiaire effectif est un résident. Il est uniquement fait exception à ce principe dans les cas réglés par le paragraphe 3.

4. En vertu du paragraphe 1, l'exemption d'impôt dans l'Etat de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre Etat contractant. Les Etats qui souhaiteraient que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales. Le terme « payées » revêt un sens très large, la notion de payer signifiant : exécuter l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier de la manière prévue par le contrat ou par les usages.

5. L'article ne traite que des redevances provenant d'un Etat contractant et versées à un résident de l'autre Etat contractant. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux redevances provenant d'un Etat tiers, ni aux redevances provenant d'un Etat contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit Etat a dans l'autre Etat contractant (pour un examen de ces cas, cf. les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21).

6. Le paragraphe ne précise pas si l'exemption dans l'Etat de la source doit ou non être subordonnée à l'imposition effective des redevances dans l'Etat de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.

7. A toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des redevances provenant d'un Etat contractant est une société résidente de l'autre Etat contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier Etat, 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 de base). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'Etat de la source des redevances l'exemption d'impôt prévue dans le 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.

Paragraphe 2

8. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété industrielle et commerciale spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience pratique acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit des espèces susmentionnées, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou usage abusif du droit. A titre indicatif, certaines explications sont données ci-après, afin de délimiter le champ d'application de l'article 12 par rapport à celui d'autres articles de la Convention, en ce qui concerne la location d'équipements et la communication d'informations.

9. Il faut nettement distinguer entre les redevances payées pour l'usage d'un équipement, lesquelles sont soumises à l'article 12 et les versements constituant le prix de vente d'un équipement, qui peuvent relever suivant les cas des articles 7, 13, 14, 21. Certains contrats combinent les éléments de la location et de la vente, de sorte qu'il s'avère parfois malaisé d'en déterminer la véritable portée juridique. En ce qui concerne les ventes à tempérament et les locations-ventes, il semble bien que les éléments de la vente prédominent, parce que les parties ont stipulé dès le début un transfert de la propriété de l'une à l'autre tout en le subordonnant au paiement de la dernière échéance. Les acomptes échelonnés payés par l'acheteur-locataire ne constituent donc pas en principe des redevances. Par contre, en matière de prêt-bail, et notamment de leasing, l'objet exclusif ou du moins principal du contrat est normalement une location, même si le locataire a la faculté de se porter acquéreur du matériel en cours d'exécution du contrat. L'article 12 s'applique donc, dans le cas normal, aux loyers payés par le locataire, y compris ceux qu'il aurait versés jusqu'au jour de l'exercice d'une éventuelle option d'achat.

10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de

négociations bilatérales que les redevances pour la concession de films cinématographiques seront traitées comme des bénéfices industriels et commerciaux et soumises, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9.

11. Les règles énoncées ci-dessus pour la location de films cinématographiques peuvent aussi s'appliquer aux redevances qu'une entreprise de navigation maritime retire de la location de ses conteneurs pour un transport terrestre de marchandises après déchargement du navire. On considère cependant que lorsque la location de conteneurs constitue une activité complémentaire ou accessoire d'une compagnie de transport, les revenus correspondants doivent être traités comme des bénéfices soumis à l'article 8.

12. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de « know-how ». Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du know-how qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions donnée par l'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPPI) précise que « le « how-know » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ». Dans le contrat de know-how, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le concédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Ainsi ne constituent pas des redevances, au sens de l'article 12, des rémunérations obtenues pour des services après vente, des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur, une pure assistance technique ou des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert comptable. De telles rémunérations tombent généralement sous l'application de l'article 7 ou de l'article 14. Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un know-how et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrat de cette espèce est le contrat de franchise (« franchising »), dans lequel le concédant (« franchisor ») communique au concessionnaire (« franchisee ») ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminées au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.

13. Les indications données ci-dessus au sujet des contrats mixtes peuvent aussi s'appliquer dans le cas de certaines représentations artistiques, en particulier

d'un concert dirigé par un chef d'orchestre ou d'un récital donné par un musicien. La rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée semble devoir être traitée selon l'article 17. Lorsqu'en vertu du même contrat ou d'un contrat distinct la prestation musicale est enregistrée et que l'artiste a stipulé à son profit des redevances sur la vente ou sur l'audition publique des disques, la partie de la rémunération reçue qui consiste en de telles redevances relève de l'article 12.

14. Il est rappelé, d'autre part, que les redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements, sources ou autres ressources naturelles sont régies par l'article 6 et ne tombent donc pas sous l'application du présent article. Si deux Etats contractants devaient éprouver des difficultés juridiques pour l'application de cette distinction, en ce qui concerne la rémunération de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement, ils pourraient apporter au texte du paragraphe 2 à la suite des mots « d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » la précision suivante : « ne constituant pas un bien immobilier visé à l'article 6 ».

Paragraphe 3

15. Certains Etats estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire et sont payés à des personnes physiques ou morales résidentes d'autres Etats, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la fois dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, lorsque ce dernier a un établissement stable dans le premier de ces Etats. Le paragraphe 3 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Il ne stipule pas que les redevances reçues par un résident d'un Etat contractant d'une source située dans l'autre Etat doivent, par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachées, même fictivement, à l'établissement stable, si bien que cet Etat n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que, dans l'Etat de la source, les redevances sont imposables au titre des bénéfices de l'établissement stable qui y est possédé par le bénéficiaire résident de l'autre Etat si elles sont produites par des droits ou biens qui font partie de l'établissement stable ou se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement. Dans ce cas, le paragraphe 3 dispense l'Etat de la source des redevances de toute limitation prévue à l'article. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

16. Les règles exposées ci-dessus s'appliquent également lorsque le bénéficiaire des redevances dispose dans l'autre Etat contractant, pour l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 14, d'une base fixe à laquelle se rattache effectivement le droit ou le bien générateur des redevances.

Paragraphe 4

17. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances, dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le bénéficiaire effectif entretiendraient entre eux ou avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les

dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux Etats contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention.

18. Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que la rémunération reconnue excessive procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemples les cas où les redevances sont allouées à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9.

19. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des redevances.

20. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des redevances, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des Etats intéressés et de celles de la Convention. Si deux Etats contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des redevances, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 4 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

21. Au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations respectives conduiraient les deux Etats contractants à faire application d'articles différents de la Convention pour l'imposition de la partie excédentaire, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par la Convention.

Observation sur les Commentaires

22. L'observation formulée par l'*Espagne*, le *Portugal* et la *Turquie* à l'égard des Commentaires sur l'article 8 (cf. paragraphe 28 des Commentaires correspondants) est également applicable au paragraphe 11 des présents Commentaires pour la location de conteneurs.

Réserves sur l'article

Paragraphe 1

23. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les redevances qui, selon le droit australien, ont leur source en Australie.

24. L'*Autriche*, la *Grèce* et le *Luxembourg* ne sont pas en mesure d'accepter une disposition qui les empêcherait de prévoir, dans des conventions bilatérales destinées à éviter la double imposition, une clause leur conférant le droit d'imposer les redevances à la source à un taux pouvant aller jusqu'à 10 pour cent.

25. Le *Canada* réserve sa position sur le paragraphe 1 et désire maintenir dans ses conventions bilatérales un taux d'imposition à la source de 10 pour cent. Toutefois, il est prêt à exonérer de cet impôt les redevances à titre de droits d'auteurs concernant une œuvre littéraire, dramatique, musicale ou artistique, sauf les redevances concernant les films cinématographiques et les films ou bandes magnétoscopiques utilisés pour la télévision.

26. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les redevances à la source ; toutefois, elle est prête à exonérer de cet impôt les redevances à titre de droits d'auteurs concernant une œuvre littéraire, artistique ou scientifique.

27. La *France* se réserve le droit de maintenir une imposition sur les redevances qui proviennent de France quand le mouvement des redevances entre la France et le pays co-contractant est déséquilibré en défaveur de la France.

28. Le *Japon,* la *Nouvelle-Zélande,* le *Portugal* et l'*Espagne* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source.

29. La *Turquie* ne peut accepter un taux d'impôt inférieur à 20 pour cent.

Paragraphe 3

30. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les redevances ainsi que les revenus provenant de l'aliénation des droits ou biens productifs de redevances aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où leurs bénéficiaires possèdent un établissement stable en Italie, même si le droit ou le bien productif des redevances n'est pas effectivement rattaché à l'établissement stable considéré.

31. En vue de combler ce qu'elle estime être une lacune dans l'article, la *Belgique* proposera à ses partenaires l'insertion d'une disposition qui définit la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui règle le même problème en ce qui concerne les intérêts.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 13 CONCERNANT L'IMPOSITION DES GAINS EN CAPITAL

I. Remarques préliminaires

1. Si l'on compare les législations fiscales des pays Membres de l'OCDE, on constate que l'imposition des gains en capital varie considérablement d'un pays à l'autre :

- dans certains pays, les gains en capital ne sont pas considérés comme un revenu imposable ;
- dans d'autres pays, les gains en capital d'une entreprise sont imposés, mais les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise ne sont pas imposés ;
- même lorsque les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise sont imposés, souvent cette imposition ne s'applique que dans certains cas, par exemple aux gains provenant de la vente de biens immobiliers, ou aux gains de nature spéculative (si un bien a été acheté en vue d'être revendu).

2. De plus, les impôts sur les gains en capital varient d'un pays à l'autre. Dans certains pays Membres de l'OCDE, les gains en capital sont imposés comme un revenu ordinaire et par conséquent s'ajoutent aux revenus tirés d'autres sources. Ceci s'applique en particulier aux gains en capital provenant de l'aliénation d'actifs d'une entreprise. Toutefois, dans un certain nombre de pays Membres de l'OCDE, les gains en capital sont assujettis à des impôts spéciaux, tels qu'un impôt sur l'aliénation de biens immobiliers, ou un impôt général sur les gains en capital, ou un impôt sur l'augmentation de la valeur du capital (impôts sur les plus-values latentes). Ces impôts sont perçus sur chaque gain en capital, ou sur le total des gains en capital d'une année, le plus souvent à des taux spéciaux, sans qu'il soit tenu compte des autres revenus (ou pertes) du contribuable. Il ne semble pas nécessaire de décrire tous ces impôts.

3. L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque Etat contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un Etat le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne. L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôt perçus sur les gains en capital par un Etat contractant. La formule de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Observations générales

4. Il est normal d'attribuer le droit d'imposer les gains en capital sur un bien d'une nature déterminée à l'Etat qui est habilité, selon la Convention, à imposer ce bien et le revenu de ce bien. Le droit d'imposer un gain provenant de l'aliénation d'un actif d'une entreprise doit être attribué au même Etat sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il s'agit d'un gain en capital ou d'un bénéfice commercial. Ainsi, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre gains en capital et bénéfice commercial, ni de prévoir une disposition particulière pour déterminer si l'article concernant les gains en capital ou l'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est applicable. Il appartient toutefois au droit interne de l'Etat qui perçoit l'impôt de décider si l'impôt perçu doit être un impôt sur les gains en capital ou un impôt sur le revenu ordinaire. La Convention ne préjuge pas cette question.

5. L'article ne donne pas de définition détaillée des gains en capital, ce qui, pour les raisons précitées, est superflu. Les mots « aliénation de biens » sont utilisés pour viser notamment les gains en capital résultant de la vente ou de l'échange de biens et aussi d'une aliénation partielle, de l'expropriation, d'un apport en société, de la vente d'un droit, de la donation et même de la mutation de biens par décès.

6. La plupart des Etats qui imposent les gains en capital le font en cas d'aliénation de biens. Quelques Etats, cependant, n'imposent que les gains en capital dits « réalisés » et, dans certaines circonstances, bien qu'il y ait aliénation, ne considèrent pas qu'un gain en capital ait été réalisé du point de vue fiscal (par exemple lors du remploi du produit de l'aliénation à l'acquisition de nouveaux actifs). L'existence d'une réalisation doit être déterminée selon le droit interne applicable. Si l'Etat auquel est attribué le droit d'imposer n'impose pas au moment de l'aliénation, il ne se pose pas de problème particulier.

7. De manière générale, les plus-values sur un bien qui ne sont pas accompagnées d'une aliénation ne sont pas imposées, puisque, aussi longtemps que le propriétaire détient le bien en question, l'existence du gain en capital n'est que virtuelle. Cependant, il y a aussi des législations fiscales en vertu desquelles les plus-values et les réévaluations d'actifs d'une entreprise sont imposées même à défaut d'aliénation.

8. Des circonstances spéciales peuvent donner lieu à une imposition des plus-values d'un bien qui n'a pas été aliéné. Ce peut être le cas lorsque la valeur d'un actif a augmenté de telle façon que le propriétaire réévalue cet actif dans sa comptabilité. Une telle réévaluation d'actifs dans la comptabilité peut aussi avoir lieu en cas de perte de valeur de la monnaie nationale. Plusieurs Etats prélèvent des impôts spéciaux sur de tels bénéfices comptables, les constitutions de réserves, les augmentations de capital et autres réévaluations résultant de l'adaptation de la valeur comptable à la valeur réelle des actifs. Ces impôts sur les plus-values sont visés par la Convention, en vertu de l'article 2.

9. Lorsque les plus-values et la réévaluation d'actifs sont imposées, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article

ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe, le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'Etat dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou qui appartiennent à une base fixe, le droit d'imposer revient en priorité à l'Etat de situation du bien considéré. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités aux paragraphes 13 à 17 ci-dessous.

10. Dans quelques Etats, le transfert d'un actif d'un établissement stable situé sur le territoire de cet Etat à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre Etat est assimilé à une aliénation de biens. L'article n'interdit pas à ces Etats d'imposer les bénéfices ou les gains qui sont supposés se produire en relation avec un tel transfert, à la condition toutefois qu'une telle imposition soit conforme à l'article 7.

11. L'article ne fait pas de distinction selon l'origine du gain en capital. Tous les gains en capital sont donc visés, ceux qui proviennent d'une évolution à long terme correspondant à une amélioration régulière de la situation économique aussi bien que ceux qui proviennent d'une évolution à très court terme (gains spéculatifs). Sont aussi visés les gains en capital qui résultent de la perte de valeur de la monnaie nationale. Bien entendu, il appartient à chaque Etat de décider si de tels gains doivent ou non être imposés.

12. L'article ne spécifie pas de quelle manière le gain en capital doit être calculé : il laisse ce soin au droit interne applicable. En règle générale, on calcule les gains en capital en déduisant le prix de revient du prix de vente. Pour obtenir le prix de revient, on ajoute au prix d'achat toutes les dépenses relatives à l'achat et toutes les dépenses d'amélioration. Dans certains cas, on retient le prix de revient après déduction des amortissements pratiqués précédemment. Certaines législations fiscales prescrivent une autre valeur que le prix de revient, par exemple la valeur précédemment déclarée par le vendeur des biens aux fins de l'impôt sur la fortune.

13. Des problèmes particuliers peuvent surgir dans le cas où la base de l'imposition des gains en capital est différente dans les deux Etats contractants. Le gain en capital provenant de l'aliénation d'un bien déterminé dans un Etat selon les règles énoncées au paragraphe 12 ci-dessus peut ne pas nécessairement être identique au gain en capital déterminé dans l'autre Etat selon les règles de comptabilité appliquées dans cet autre Etat. Ceci peut se produire lorsqu'un Etat a le droit d'imposer un gain en capital parce qu'il est l'Etat où le bien est situé, alors que l'autre Etat a le droit de l'imposer parce que l'entreprise est un résident de cet autre Etat.

14. L'exemple suivant peut illustrer ce problème : une entreprise de l'Etat A a acheté des biens immobiliers situés dans l'Etat B. L'entreprise peut avoir fait figurer des amortissements dans la comptabilité tenue dans l'Etat A. Si ces biens immobiliers sont vendus à un prix supérieur au prix de revient, un gain en capital pourra être réalisé et, de plus, on pourra réintégrer les amortissements effectués auparavant. L'Etat B, dans lequel les biens immobiliers sont situés et où la comptabilité n'est pas tenue, n'a pas à tenir compte des amortissements comptabilisés dans l'Etat A lorsqu'il impose le revenu des biens immobiliers. L'Etat B ne peut non plus substituer au prix de revient, au moment de l'aliénation, la valeur des biens immobiliers résultant de la comptabilité tenue dans l'Etat A.

L'Etat B ne peut, dès lors, imposer les amortissements pratiqués en sus du gain en capital, comme on l'a mentionné au paragraphe 12 ci-dessus.

15. D'un autre côté, l'Etat A, dont le cédant est un résident, ne peut être obligé dans tous les cas d'exonérer complètement de tels gains comptables de ses impôts en vertu du paragraphe 1 de l'article et de l'article 23 A (il ne se posera guère de problèmes aux Etats appliquant la méthode de l'imputation). Dans la mesure où de tels profits comptables sont dus à la réalisation d'amortissements pratiqués précédemment dans l'Etat A et qui ont réduit le revenu ou le bénéfice imposable dans cet Etat A, cet Etat ne peut être empêché d'imposer un tel bénéfice comptable. La situation correspond à celle indiquée au paragraphe 44 des Commentaires sur l'article 23 A.

16. D'autres problèmes peuvent surgir en ce qui concerne les bénéfices provenant de variations du cours du change entre les monnaies de l'Etat A et de l'Etat B. Après la dévaluation de la monnaie de l'Etat A, les entreprises de cet Etat A peuvent, ou doivent, augmenter la valeur comptable des actifs, situés hors du territoire de l'Etat A. Même en l'absence d'une dévaluation de la monnaie d'un Etat, les fluctuations de cours usuelles peuvent occasionner des gains ou des pertes de change. Prenons par exemple une entreprise de l'Etat A ayant acheté et vendu des biens immobiliers situés dans l'Etat B. Si les prix d'achat et de vente, tous deux exprimés en monnaie de l'Etat B, sont égaux, il n'y aura pas de gain en capital dans l'Etat B. Si la monnaie de l'Etat B enregistre une hausse entre l'achat et la vente de l'actif par rapport à la monnaie de l'Etat A, en unités monétaires de cet Etat, l'entreprise obtiendra un gain. Si la monnaie de l'Etat B enregistre une baisse dans le même laps de temps, le cédant subira une perte qui ne sera pas prise en considération dans l'Etat B. De tels gains ou pertes de change peuvent également se produire dans le cas de créances ou de dettes libellées en monnaie étrangère. Si au bilan d'un établissement stable situé dans l'Etat B d'une entreprise de l'Etat A, figurent des créances et des dettes libellées en monnaie de l'Etat B, ni gains, ni pertes n'apparaîtront dans la comptabilité de l'établissement stable lors des remboursements. En revanche, des fluctuations de cours se répercuteront dans la comptabilité du siège central. Si la valeur de la monnaie de l'Etat B enregistre une hausse (une baisse) entre la naissance de la créance et son remboursement, cela se manifestera, pour l'ensemble de l'entreprise, par un gain (une perte). Ceci est également vrai pour les dettes, lorsque la monnaie de l'Etat B enregistre une baisse (une hausse) entre la naissance de la dette et son remboursement.

17. Les dispositions de l'article ne règlent pas l'ensemble des questions concernant l'imposition des gains de change. Ces gains ne dépendent pas, dans la plupart des cas, de l'aliénation de l'actif ; souvent même ils ne peuvent pas être déterminés dans l'Etat auquel le droit d'imposer les gains en capital est attribué en vertu de l'article. En général, la question n'est d'ailleurs pas de savoir si l'Etat dans lequel un établissement stable est situé a le droit d'imposer, mais si l'Etat dont le contribuable est un résident doit, lorsqu'il applique la méthode de l'exemption, s'abstenir d'imposer de tels gains de change qui, dans la plupart des cas, ne peuvent résulter que de la comptabilité du siège central. La réponse à cette dernière question ne dépend pas seulement de l'article mais aussi de l'article 7 et de l'article 23 A. Si, dans un cas donné, les opinions divergentes de deux Etats avaient pour effet d'entraîner une double imposition effective, ce cas pourrait être réglé par la procédure amiable prévue à l'article 25.

18. De plus, on peut se demander quel est l'article applicable lorsque la vente d'un bien donne lieu, non au versement d'un prix déterminé, mais au paiement d'une rente viagère. Cette rente, dans la mesure où elle est supérieure aux prix de revient, doit-elle être considérée comme un gain procuré par la vente du bien ou comme « un revenu qui n'est pas traité », conformément à l'article 21 ? Les deux thèses peuvent être soutenues avec des arguments de même poids, et il semble difficile d'édicter une règle à ce sujet. De plus, ces problèmes se posant rarement dans la pratique, il paraît inutile de prévoir une disposition qui serait insérée dans la Convention. On peut laisser aux Etats contractants auxquels ce problème se poserait le soin d'en prévoir la solution par la procédure amiable prévue à l'article 25.

19. Les dispositions de l'article ne sont pas destinées à s'appliquer aux lots de loteries ni aux primes et lots attachés à des obligations d'emprunt.

20. L'article traite en premier lieu des gains qui sont imposables dans l'Etat où les biens cédés sont situés. Pour tous les autres gains en capital, le paragraphe 4 donne le droit d'imposition à l'Etat dont le cédant est un résident.

21. Puisque tous les Etats n'imposent pas les gains en capital, il peut paraître justifié de n'éviter que la double imposition effective des gains en capital. En conséquence, les Etats contractants ont toute latitude pour compléter leur convention bilatérale, de sorte qu'un Etat ne devra renoncer au droit d'imposer que lui donne sa législation interne que si l'autre Etat, autorisé à imposer en vertu de la Convention, exerce effectivement son droit. Dans un tel cas, le paragraphe 4 de l'article devrait être complété en conséquence. L'article 23 A devrait en outre être complété comme l'indique le paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 23 A.

Paragraphe 1

22. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où sont situés ces biens. Cette disposition correspond aux clauses de l'article 6 et du paragraphe 1 de l'article 22. Elle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise ou servent à l'exercice d'une profession indépendante. Pour la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie à l'article 6. Le paragraphe 1 de l'article 13 ne traite que des gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant. Il ne s'applique donc pas aux gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un Etat tiers ; les dispositions du paragraphe 1 de l'article 21 s'appliquent à de tels gains.

23. Dans certains pays, la législation fiscale assimile l'aliénation de la totalité ou d'une partie des actions dont l'objet social exclusif ou essentiel est de détenir des biens immobiliers, à l'aliénation de tels biens. Par elles-mêmes, les dispositions du paragraphe 1 n'autorisent pas cette pratique ; l'assimilation ne peut être prévue que par une disposition spéciale de la convention bilatérale. Bien entendu, les Etats contractants sont libres, soit d'inclure une telle disposition dans leurs conventions bilatérales soit de prévoir expressément que l'aliénation des actions ne pourra être assimilée à l'aliénation des biens immobiliers.

Paragraphe 2

24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession indépendante. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (« goodwill ») et les droits d'usage. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'Etat où est situé l'établissement stable ou la base fixe, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises et aux revenus de professions indépendantes (articles 7 et 14).

25. Il ressort clairement du paragraphe que ses dispositions s'appliquent aussi bien à l'aliénation des biens mobiliers d'un établissement stable ou d'une base fixe, qu'à l'aliénation de l'établissement stable proprement dit (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de la base fixe proprement dite. En cas d'aliénation de l'ensemble de l'entreprise, les dispositions s'appliquent aux gains qui sont réputés provenir de l'aliénation des biens mobiliers qui ont fait partie de l'actif de l'établissement stable. Les dispositions de l'article 7 sont alors applicables, mutatis mutandis, sans qu'il en soit fait expressément mention. En ce qui concerne le transfert d'un actif d'un établissement stable situé dans un Etat à un établissement stable (ou au siège central) situé dans un autre Etat (cf. paragraphe 10 ci-dessus).

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. 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. 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'Etat dont le cédant est un résident. Les Etats 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.

27. Certains Etats estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession indépendante sont imposables dans l'Etat où est situé l'établissement stable ou la base fixe. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du cédant conformément au paragraphe 4. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

Paragraphe 3

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, aéronefs ou bateaux. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'Etat où est situé le siège de direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, 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 Etats contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'Etat 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 dispositions correspondant à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des Commentaires sur l'article 8.

Paragraphe 4

29. Pour les gains provenant de l'aliénation de tout bien autre que ceux visés aux paragraphes 1, 2 et 3, le paragraphe 4 prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'Etat dont le cédant est un résident. Cette disposition correspond aux règles énoncées à l'article 22.

30. L'article ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'Etat dont le cédant est un résident.

31. Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'Etat dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'Etat de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 ; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 27 des Commentaires qui s'y rapportent. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises ; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'Etat de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (cf. également les paragraphes 18 et 19 des Commentaires sur l'article 11).

DÉROGATION SPÉCIALE

32. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à

l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

33. L'*Australie* se réserve le droit de proposer des modifications pour tenir compte du fait qu'elle ne prélève pas d'impôt sur les gains en capital et que les expressions « biens mobiliers » et « biens immobiliers » ne sont pas utilisées en droit australien.

34. Le *Canada* fait une réserve sur le paragraphe 4 afin de conserver le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de certains biens autres que ceux mentionnés aux trois premiers paragraphes.

35. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres parts sociales de sociétés finlandaises, lorsque la propriété de ces actions ou parts sociales donne droit à la jouissance de biens immobiliers situés en Finlande et détenus par la société.

36. La *France* accepte la disposition du paragraphe 4 mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des gains provenant de l'aliénation d'actions ou de parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de France ou d'actions ou de parts de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des biens immobiliers situés en France.

37. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les gains en capital provenant de sources italiennes aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où le cédant possède un établissement stable en Italie, même si les biens, avoir ou droits aliénés ne faisaient pas partie de l'actif de cet établissement stable.

38. La *Nouvelle-Zélande* fait une réserve sur les paragraphes 3 et 4.

39. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'augmentation du capital des sociétés qui ont leur siège ou leur siège de direction effective au Portugal quand l'augmentation résulte de l'incorporation de réserves ou de l'émission d'actions.

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.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 14 CONCERNANT L'IMPOSITION DES PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. Cet article vise ce que l'on appelle d'ordinaire les « professions libérales » ainsi que les autres activités de caractère indépendant. Ceci exclut les activités industrielles et commerciales et les professions exercées à titre salarié telles que celle de médecin d'usine. Il convient toutefois de souligner que l'article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les artistes du spectacle et les sportifs, celles-ci étant couvertes par l'article 17.

2. Le sens de l'expression « professions libérales » est illustré par quelques exemples typiques. Ceux-ci n'étant donnés qu'à titre indicatif, l'énumération n'est pas limitative. Les difficultés d'interprétation qui pourraient apparaître dans des cas particuliers pourront être résolues par accord mutuel entre les autorités compétentes des Etats contractants en cause.

3. Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéfices des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes édictés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéfices entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'Etat de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'Etat où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses exposées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable (cf. paragraphe 3 de l'article 7). A d'autres égards aussi, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14.

4. Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression « base fixe » a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installations de ce genre dans un Etat autre que celui dont elle est un résident. Toutefois, s'il existe dans un autre Etat un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet Etat devrait pouvoir imposer les activités en question.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

5. La *Nouvelle-Zélande* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ces pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours dans l'année fiscale (pour la Nouvelle-Zélande) ou civile (pour la Turquie), même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités.

6. Le *Portugal* et l'*Espagne* font une réserve concernant le paragraphe 1.

7. Les *Etats-Unis* se réservent le droit d'imposer les revenus d'activités exercées par des personnes physiques quand elles séjournent dans le pays pendant plus de 183 jours dans l'année fiscale. Les Etats-Unis estiment aussi que la portée de cet article doit être limitée aux personnes physiques et à leurs revenus de professions indépendantes.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 15 CONCERNANT L'IMPOSITION DES PROFESSIONS DÉPENDANTES

1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'Etat où l'emploi salarié est effectivement exercé. Ceci implique notamment qu'un résident d'un Etat contractant qui reçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre Etat contractant, mais qui n'exerce pas cet emploi dans cet autre Etat, ne peut y être imposé au titre de cette rémunération du seul fait que les résultats de son travail y sont exploités.

2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions au titre de fonctions publiques (article 19). Les rémunérations des membres de conseils d'administration ou de surveillance de sociétés font l'objet de l'article 16.

3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette exception qui vise les emplois de courte durée à l'étranger, a pour objet principal de faciliter les déplacements de personnel qualifié, dans le cas, par exemple, d'entreprises qui vendent des biens d'équipement à l'étranger et qui doivent effectuer sur place les travaux d'installation ou de montage. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions stipulées soient réunies. L'exonération est limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée ». Ces termes peuvent être source de difficultés dans les cas où l'année fiscale des Etats contractants ne coïncide pas. Ces Etats peuvent souhaiter, pour éviter ces difficultés, utiliser d'autres expressions, par exemple « l'année fiscale de cet autre Etat » ou « l'année «civile ». L'employeur qui verse la rémunération ne doit pas être résident de l'Etat où l'emploi considéré est exercé. Enfin, si l'employeur possède dans cet Etat un établissement stable ou une base fixe s'il exerce une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant, l'exonération n'est accordée qu'à condition que les rémunérations ne soient pas supportées par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat. Il est à noter qu'en vertu des dispositions de l'article 17, cette exception ne s'applique pas aux rémunérations des artistes du spectacle et des sportifs.

4. Le paragraphe 3 rend applicable 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'Etat contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Dans les Commentaires sur l'article 8, il est précisé que les Etats

contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'Etat 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 Etats contractants conservent donc la faculté de convenir d'une clause qui donne le droit d'imposer ces rémunérations à l'Etat de l'entreprise. Cette disposition, de même que celle du paragraphe 3 de l'article 15, suppose que la législation interne de l'Etat 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. 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 Etat. C'est pourquoi les conventions conclues entre ces Etats stipulent que le droit d'imposer ces rémunérations est accordé à l'Etat de la nationalité du navire. D'un autre côté, bien des Etats peuvent ne pas faire usage de ce droit d'imposition, auquel cas la clause pourrait entraîner une absence d'imposition. Cependant, les Etats dont la législation interne édicte ce principe d'imposition peuvent convenir bilatéralement de conférer à l'Etat de la nationalité du navire le droit d'imposer les rémunérations versées au titre d'emplois salariés à bord de navires.

5. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les Etats intéressés.

6. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant les rémunérations perçues par les professeurs en visite et par les étudiants travaillant en vue d'acquérir une expérience pratique. De nombreuses conventions contiennent certaines dispositions visant ces cas, qui ont pour objet essentiel de faciliter les relations culturelles en prévoyant une exonération fiscale limitée. Parfois, la législation fiscale interne elle-même stipule cette exemption. L'absence de dispositions spécifiques ne saurait être interprétée comme constituant un obstacle à l'inclusion de telles dispositions dans les conventions bilatérales, au cas où on le jugerait souhaitable.

DÉROGATION SPÉCIALE

7. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 16 CONCERNANT L'IMPOSITION DES TANTIÈMES

1. Cet article vise les rémunérations perçues par une personne physique ou morale qui est un résident d'un Etat contractant, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant. Comme il pourrait parfois être difficile de déterminer où les services ont été rendus, la disposition traite les services comme étant rendus dans l'Etat de la résidence de la société considérée.

2. Il est fréquent qu'un membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société exerce aussi d'autres activités auprès de la société, par exemple, en tant que salarié, conseiller, consultant, etc. L'article ne s'applique évidemment pas aux émoluments qui lui sont versés pour l'exercice de ces autres activités.

3. Dans certains pays, les sociétés comprennent des organes qui sont assimilables à des conseils d'administration ou de surveillance. Les Etats contractants ont la faculté, dans leurs conventions bilatérales, d'inclure ces organes de sociétés dans une disposition correspondant à celle de l'article 16.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

4. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer, en appliquant l'article 15, toute rémunération versée à un membre du conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société, au titre de l'exercice d'une activité permanente.

5. Les *Etats-Unis* font une réserve sur cet article. Les Etats-Unis estiment que les tantièmes doivent être imposés en appliquant l'article 14.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 17 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ARTISTES ET DES SPORTIFS

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes du spectacle et les sportifs qui sont des résidents d'un Etat contractant seront imposables dans l'autre Etat contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient ou non un caractère indépendant. Cette disposition fait donc exception soit à la règle énoncée à l'article 14, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les Etats pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités exercées à titre indépendant en ajoutant ses dispositions à celles de l'article 14. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

3. Les dispositions de l'article ne s'appliquent pas lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un Etat et perçoit des revenus de cet Etat. A cette catégorie de revenus sont applicables les dispositions de l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. Les dispositions de l'article n'empêchent pas les Etats contractants de fixer à titre bilatéral des dispositions particulières applicables à ces artistes et à ces sportifs.

4. Le paragraphe 2 a pour objet de faire obstacle à certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste du spectacle ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artistes, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'Etat où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfices de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Le paragraphe 2 permet à l'Etat dans lequel la prestation a été fournie, de prélever un impôt sur les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entreprise lorsque, par exemple, l'artiste a le contrôle de celle-ci ou s'il a des droits sur les revenus ainsi détournés, ou encore s'il a tiré ou tirera profit, directement ou indirectement, de ces revenus. Toutefois, les Etats auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition, ont la faculté de convenir d'autres solutions, ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

5. Dans les cas visés au paragraphe 2, lorsque l'Etat dont la personne qui reçoit le revenu est résidente utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet Etat serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'Etat où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'Etat dont la personne qui perçoit le revenu est un résident, dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'Etat où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par le paragraphe 2. Les Etats contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

OBSERVATION SUR LES COMMENTAIRES

6. Le *Canada* et les *Etats-Unis* estiment que le paragraphe 2 doit s'appliquer uniquement dans les cas prévus au paragraphe 4 ci-dessus et, au cours de la négociation de conventions avec d'autres pays Membres, ces pays proposeront une modification à cet effet.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

7. La *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17, et non de l'article 19, aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'Etat.

8. Le *Japon* se réserve le droit d'appliquer les dispositions dudit article au revenu perçu à l'occasion d'activités commerciales ou industrielles par des artistes du spectacle ou des sportifs qui sont employés par l'Etat.

9. Les *Etats-Unis* se réservent le droit de limiter l'application du paragraphe 1 aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif séjourne dans l'autre Etat pendant une période déterminée ou gagne une somme déterminée.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 18 CONCERNANT L'IMPOSITION DES PENSIONS

1. Selon cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Cette disposition couvre également les pensions des veuves et des orphelins, et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. Elle s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un Etat 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.

2. Certains Etats assimilent les pensions payées en application d'un système public de sécurité sociale à des pensions de l'Etat. Ils en déduisent que l'Etat de la source, c'est-à-dire celui d'où provient le paiement de la pension, doit avoir le droit d'imposer lesdites pensions. Un grand nombre de conventions conclues par ces Etats contiennent des clauses en ce sens qui sont parfois aussi applicables à d'autres versements résultant de la législation sur la sécurité sociale de l'Etat de la source. Ce sont, par exemple, les prestations versées en cas de maladie, de chômage ou d'accident du travail. Les Etats contractants qui partagent ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter à l'article un paragraphe donnant à l'Etat de la source le droit d'imposer les sommes payées en application de sa législation sur la sécurité sociale. Ce paragraphe pourrait être rédigé comme suit :

> « Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. »

Lorsque l'Etat dont le bénéficiaire de tels versements est un résident applique la méthode de l'exemption, ces versements ne sont imposables que dans l'Etat de la source, alors que les Etats appliquant la méthode de l'imputation peuvent imposer ces versements en déduisant le montant de l'impôt perçu par l'Etat de la source. Certains Etats, qui appliquent d'une manière générale dans leurs conventions la méthode de l'imputation, peuvent cependant considérer que l'Etat de la source devrait avoir un droit exclusif d'imposer de tels versements. Ces Etats substitueront alors à l'expression « sont imposables » du projet de disposition ci-dessus, l'expression « ne sont imposables que ».

3. Dans les législations fiscales des pays Membres de l'OCDE les régimes appliqués aux sommes versées à un employé en cas de cessation d'emploi sont d'une très grande diversité. Certains Etats les considèrent comme une pension, privée ou de l'Etat suivant le cas, versée forfaitairement. Il serait naturel dans ce cas de considérer le revenu comme relevant des articles 18 ou 19. Dans d'autres Etats, la loi considère un tel versement comme la rémunération finale du travail accompli. Il devrait donc être régi par l'article 15 ou 19 suivant le cas. D'autres encore considèrent qu'il s'agit de gratifications qui ne constituent

pas un revenu imposable mais pourraient être assujetties à un impôt sur les donations ou à un impôt analogue. Il n'a pas été possible de parvenir à un accord unanime sur le régime fiscal à appliquer à de tels versements dans le Modèle de Convention. Si la question de l'imposition de ces versements devait se poser aux Etats contractants, elle devrait être résolue en ayant recours aux dispositions de l'article 25.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

4. L'*Australie* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations avec d'autres pays Membres, les autorités australiennes proposeront que toutes les pensions ne soient imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

5. Le *Canada* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de conventions bilatérales, les autorités canadiennes proposeront de reconnaître à l'Etat d'où proviennent les pensions, un droit limité d'imposition. Le Canada souhaitera également appliquer cette règle aux pensions visées à l'article 19 de manière à accomplir l'unicité de traitement.

6. La *Suède* souhaitera, lors des négociations avec d'autres pays Membres, se réserver le droit d'imposer les pensions versées à des non-résidents de Suède, lorsque ces pensions sont versées au titre de services passés rendus principalement en Suède.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 19 CONCERNANT L'IMPOSITION DES REMUNÉRATIONS DE FONCTIONS PUBLIQUES

1. Cet article s'applique aux rémunérations afférentes à des fonctions publiques. Des dispositions similaires d'anciennes conventions bilatérales avaient pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés. Leur champ d'application était donc assez limité. Cependant, l'extension du secteur public dans de nombreux pays, ayant largement étendu les activités de l'Etat à l'étranger, a donné une importance et une portée accrues à l'article 19. D'après le texte original du paragraphe 1 de l'article 19 dans le Projet de Convention de 1963, l'Etat qui paie la rémunération avait le droit d'imposer les versements effectués au titre des services rendus à cet Etat ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. L'expression « sont imposables » était utilisée, et ceci n'impliquait pas que ce droit d'imposition fût exclusif.

2. Lors de la révision de l'article, l'ancien paragraphe 1 a été divisé en deux, les nouveaux paragraphes 1 et 2 visant respectivement les rémunérations autres que les pensions, et les pensions. Contrairement aux dispositions originales, l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'Etat qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination de la double imposition sont ainsi tenus, par exception à cette méthode, d'exempter d'impôt les paiements, au profit de leurs résidents, qui relèvent des paragraphes 1 et 2. Si, pour éliminer la double imposition, les Etats contractants appliquent tous deux la méthode de l'exemption, ils peuvent continuer à utiliser l'expression « sont imposables » au lieu de « ne sont imposables que ». Pour ces pays, les deux expressions auront naturellement les mêmes effets. Il va sans dire que l'expression « ne sont imposables que » n'interdit pas à un Etat contractant de tenir compte du revenu exempté selon l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 pour la détermination du taux d'imposition à appliquer aux revenus que leurs résidents tirent d'autres sources. Le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est accordé à l'Etat qui paie les rémunérations figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays Membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté. Il est aussi conforme à la notion de courtoisie internationale qui inspire l'article, ainsi qu'aux dispositions des Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires. Toutefois, il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et postes consulaires (cf. article 27) mais traite des cas non couverts par ces règles.

3. Les dispositions de l'article s'appliquent aux paiements faits non seulement par un Etat mais aussi par ses subdivisions politiques et ses collectivités locales

(Etats fédérés, régions, provinces, cantons, districts, départements, arrondissements, « Kreise », communes ou groupements de communes, etc.).

4. Le principe suivant lequel l'Etat qui verse la rémunération dispose d'un droit d'imposition exclusif, comporte une exception qui résulte de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. En effet, aux termes des Conventions de Vienne précitées, l'Etat hôte est autorisé à imposer les rémunérations versées à certaines catégories de personnel des missions diplomatiques et postes consulaires étrangers qui sont des résidents permanents de cet Etat ou en possèdent la nationalité. Etant donné que les pensions payées à des fonctionnaires en retraite seront soumises au même régime fiscal que les traitements ou salaires payés à ces salariés lorsqu'ils étaient en activité, le paragraphe 2 qui concerne les pensions comporte à l'alinéa *b*) une exception anologue à celle de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. Les conditions prévues à l'alinéa *b*) (*ii*) du paragraphe 1 n'étant pas applicables à un retraité, la seule condition exigée pour que l'Etat hôte soit habilité à imposer une pension est que le retraité soit un résident de cet Etat et en possède la nationalité. Il est à noter que l'expression « par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués » qui figure à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 couvre le cas de pensions qui ne sont pas payées directement par l'Etat, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, mais par un fonds distinct qu'ils auraient constitué.

5. L'article 19 du Projet de Convention de 1963 prévoyait que les services rendus à l'Etat, ou à une subdivision politique ou une collectivité locale, devaient l'être « dans l'exercice de fonctions de caractère public ». Au cours de la révision de l'article, il a été décidé de supprimer cette expression, mais il a paru à certains pays Membres de l'OCDE que cela entraînerait un élargissement du champ d'application de l'article. Les Etats contractants qui sont de cet avis et qui estiment cet élargissement inopportun peuvent continuer à utiliser dans leurs conventions bilatérales, en la précisant de préférence, l'expression « dans l'exercice de fonctions de caractère public ».

6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, exercée par l'Etat, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie la rémunération. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, et article 18 pour les pensions. Il n'est pas fait mention de l'article 17, car les paragraphes 1 et 2 de l'article 19 sont applicables à la rémunération des artistes au service de l'Etat, d'une subdivision politique ou d'une collectivité locale, indépendamment du fait que ces artistes pourraient être considérés comme rendant des services dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par l'Etat, la subdivision politique ou la collectivité locale. Les Etats contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale. Etant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'Etat, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les Etats contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les rémunérations payées par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités industrielles ou commerciales.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

7. Les *Etats-Unis* et le *Japon* estiment qu'il convient d'ajouter au paragraphe 3 une référence à l'article 17, de telle sorte que les artistes employés par l'Etat puissent être régis par les dispositions dudit article si leurs prestations sont fournies à l'occasion d'une activité commerciale ou industrielle.

8. Les *Etats-Unis* se réservent le droit de modifier le texte de l'article pour indiquer que son application n'est pas limitée par l'article 1.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 20 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ÉTUDIANTS

1. La règle énoncée dans cet article concerne certains versements reçus par les étudiants ou les stagiaires pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation. Toutes les sommes de cette nature provenant de sources situées en dehors de l'Etat où l'étudiant ou le stagiaire intéressé est présent seront exonérées d'impôt dans cet Etat.

2. Il a été décidé au cours de la révision du Projet de Convention de 1963 d'ajouter le mot « immédiatement », afin de préciser que l'article ne s'applique pas à une personne qui, à un moment donné, a été un résident d'un Etat contractant, mais qui a ensuite transféré sa résidence dans un Etat tiers avant de se rendre dans l'autre Etat contractant.

RÉSERVE SUR L'ARTICLE

3. L'*Australie* se réserve le droit de limiter aux étudiants l'application de cet article.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 21 CONCERNANT L'IMPOSITION DES AUTRES REVENUS

1. Cet article énonce une règle générale concernant les revenus qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la Convention. Les revenus considérés ne sont pas seulement ceux qui font partie d'une catégorie non expressément traitée, mais aussi ceux qui proviennent de sources non expressément mentionnées. L'application de l'article n'est pas limitée aux revenus qui ont leur source dans un Etat contractant ; elle s'étend aussi aux revenus en provenance d'Etats tiers.

Paragraphe 1

2. En vertu de ce paragraphe, le droit d'imposition appartient exclusivement à l'Etat de la résidence. En cas de conflit entre deux résidences, l'article 4 déterminera aussi le droit d'imposition à l'égard des revenus en provenance d'un Etat tiers.

3. La règle énoncée dans ce paragraphe s'applique aussi bien dans le cas où le droit d'imposition est exercé par l'Etat de la résidence que lorsqu'il ne l'est pas ; en conséquence, lorsque le revenu provient de l'autre Etat contractant, celui-ci ne peut l'imposer, même si le revenu n'est pas imposé dans le premier Etat. De même, lorsque le revenu provient d'un Etat tiers et que son bénéficiaire est considéré comme résident par les deux Etats contractants selon leur droit interne, il résulte de l'application de l'article 4 que le bénéficiaire sera traité comme résident d'un seul des Etats contractants et ne sera soumis à assujettissement complet à l'impôt (« assujettissement intégral ») que dans cet Etat. Dans ce cas, l'autre Etat contractant ne pourra imposer le revenu provenant de l'Etat tiers, même si son bénéficiaire n'est pas imposé dans l'Etat dont il est considéré comme résident conformément à l'article 4. Afin d'éviter que le revenu échappe à toute imposition, les Etats contractants peuvent convenir de limiter l'application de l'article aux revenus qui sont imposés dans l'Etat dont le bénéficiaire est un résident et modifier les dispositions du paragraphe en conséquence. En fait, ceci ne constitue qu'un aspect particulier du problème général traité aux paragraphes 34 et 35 des Commentaires sur l'article 23 A.

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'un résident d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant. Le paragraphe couvre le revenu en provenance d'Etats tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'Etat contractant dans lequel est situé l'établissement stable ou la base fixe. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'Etat de situation a un droit préférentiel d'imposition (cf. paragraphes 3 et 4 des

Commentaires sur l'article 6). Donc, les biens immobiliers situés dans un Etat contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet Etat situé dans l'autre Etat contractant ne seront imposables que dans le premier Etat où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable.

5. Le paragraphe couvre aussi le cas où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même Etat contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable ou à une base fixe que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre Etat contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'Etat contractant dans lequel est situé l'établissement stable ou la base fixe. S'il y a double imposition, l'Etat de la résidence devra y remédier, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'Etat de la résidence, en tant qu'Etat de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet Etat d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre Etat, le premier Etat, étant l'Etat 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 Etats contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'Etat de la résidence a le droit en tant qu'Etat 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'Etat 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'Etat où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement.

6. Certains Etats qui appliquent la méthode de l'exemption (article 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un Etat contractant à confier certains avoirs, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre Etat contractant, afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Pour faire obstacle à de telles pratiques, qu'ils estiment abusives, certains Etats 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 Etats 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.

Réserves sur l'article

7. L'*Australie,* le *Canada,* la *Nouvelle-Zélande,* le *Portugal et* l'*Espagne* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent respectivement de sources situées dans leur pays.

8. Lors de négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays Membres, la *Suède* souhaitera conserver le droit d'imposer certaines rentes et paiements similaires à des non-résidents de Suède, lorsque ces paiements sont effectués en contrepartie d'une assurance retraite émise en Suède.

9. Lors de négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays Membres, le *Royaume-Uni* souhaitera conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents à des personnes qui ne sont pas des résidents du Royaume-Uni sous forme de revenus provenant d'un « trust ».

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 22 CONCERNANT L'IMPOSITION DE LA FORTUNE

1. Cet article ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation. Les impôts sur la fortune auxquels l'article s'applique sont ceux qui sont visés à l'article 2.

2. Les impôts sur la fortune constituent généralement une imposition complémentaire du revenu de la fortune. C'est pourquoi l'impôt sur un élément déterminé de la fortune ne peut en principe être perçu que par l'Etat qui est en droit d'imposer le revenu provenant de cet élément de fortune. Toutefois, il n'est pas possible de se référer purement et simplement aux règles relatives à l'imposition de chaque catégorie de revenus car tous les éléments de revenus ne sont pas soumis à l'imposition exclusive d'un Etat.

3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'Etat où ils sont situés. A cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un Etat contractant et qui sont situés dans l'autre Etat contractant (paragraphe 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou qui appartiennent à une base fixe qu'un résident d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant servant à l'exercice d'une profession indépendante (paragraphe 2).

4. 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'Etat où le siège de direction effective de l'entreprise est situé (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 Etats contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'Etat 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 dispositions correspondantes à celles proposées aux paragraphes 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'Etat où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1.

5. Pour ce qui est des éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3, l'article prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont la personne à qui ils appartiennent est un résident (paragraphe 4).

6. Si, lorsque les dispositions du paragraphe 4 sont appliquées à des éléments de fortune mobilière grevés d'usufruit, une double imposition subsiste en raison de la disparité des législations internes, les Etats intéressés pourront recourir à la procédure amiable ou régler la question par voie de négociations bilatérales.

7. L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays Membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même Etat est traité au paragraphe 5 de l'article 24.

DÉROGATION SPÉCIALE

8. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

9. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les actions ou autres parts sociales de sociétés finlandaises, lorsque la propriété de ces actions ou parts sociales donne droit à la jouissance de biens immobiliers situés en Finlande et détenus par la société.

10. La *Nouvelle-Zélande* et le *Portugal* font une réserve sur cet article au cas où ils introduiraient des impôts sur la fortune.

11. Le *Royaume-Uni* fait une réserve sur cet article en l'attente de l'introduction d'un impôt sur la fortune.

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES 23 A ET 23 B CONCERNANT LES MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

I. Remarques préliminaires

A. Portée des articles

1. Ces articles traitent de la double imposition dite juridique, c'est-à-dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un Etat.

2. Ce cas doit être distingué notamment de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Si deux Etats veulent résoudre des problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par négociations bilatérales.

3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :

a) lorsque chaque Etat contractant assujettit la même personne à l'impôt pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent, cf. paragraphe 4 ci-dessous) ;

b) lorsqu'une personne est un résident d'un Etat contractant (R)[1] et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre Etat contractant (S ou E) et que les deux Etats imposent ces revenus ou cette fortune (cf. paragraphe 5 ci-dessous) ;

c) lorsque chaque Etat contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un Etat contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un Etat contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède ; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans un Etat contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre Etat contractant (S) (assujettissement fiscal partiel concurrent ; cf. paragraphe 11 ci-dessous).

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 Etat 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, pour le cas d'une double résidence, des critères

1. Tout au long des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B les lettres « R » indiquent l'Etat de la résidence au sens de la convention, « S » l'Etat de la source ou du situs et « E » l'Etat où un établissement stable ou une base fixe sont situés.

spéciaux qui permettent de déterminer lequel des deux Etats est l'Etat de résidence (R) au sens de la Convention (paragraphes 2 et 3 de l'article 4).

5. Le conflit qui existe dans le cas *b*) peut être résolu par une répartition du droit d'imposer entre les Etats contractants. Une telle répartition peut consister en une renonciation au droit d'imposer, soit par l'Etat de la source ou du situs (S) ou de la situation de l'établissement stable ou de la base fixe (E), soit par l'Etat de résidence (R), ou en un partage du droit d'imposer entre les deux Etats. Les dispositions des chapitres III et IV de la Convention, combinées avec les dispositions des articles 23 A ou 23 B, règlent une telle répartition.

6. Pour plusieurs éléments de revenu ou de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des Etats contractants et l'article correspondant déclare que le revenu ou la fortune en question « ne sont imposables que » dans un Etat contractant[1]. Les mots « ne sont imposables que » dans un Etat contractant empêchent l'autre Etat contractant d'imposer ; ainsi, la double imposition est évitée. L'Etat auquel le droit exclusif d'imposer est attribué est normalement l'Etat de la résidence du contribuable, au sens de l'article 4, c'est-à-dire l'Etat R, mais selon quatre articles[2] le droit exclusif peut être attribué à l'autre Etat contractant (S) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4.

7. Pour d'autres éléments de revenu et de fortune, l'attribution du droit d'imposer n'est pas exclusive et l'article correspondant déclare alors que le revenu et la fortune en question « sont imposables » dans l'Etat contractant (S ou E) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4. Dans un tel cas, l'Etat de la résidence (R) doit accorder un dégrèvement de manière à éviter la double imposition. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A et le paragraphe 1 de l'article 23 B sont conçus pour accorder le dégrèvement nécessaire.

8. Les articles 23 A et 23 B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'Etat R reçoit un revenu provenant de l'autre Etat contractant E ou S (qui n'est pas l'Etat de la résidence au sens de la Convention) ou y possède de la fortune et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre Etat E ou S conformément à la Convention. Les articles ne s'appliquent donc qu'à l'Etat de résidence et ne prescrivent pas comment l'autre Etat contractant E ou S doit procéder.

9. Lorsqu'un résident de l'Etat contractant R reçoit des revenus provenant du même Etat R par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il a dans l'autre Etat contractant E, l'Etat E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'Etat R) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'Etat 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 ou à la base fixe situés dans l'Etat E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent primitivement de l'Etat R (cf. para-

1. Cf. la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 1 de l'article 12, les paragraphes 3 et 4 de l'article 13, la première phrase du paragraphe 1 de l'article 14, la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 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. Cf. 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.

graphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Cependant, lorsque les Etats contractants conviennent d'accorder à l'Etat R qui applique la méthode de l'exemption un droit limité d'imposition en tant qu'Etat de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 des articles 10 ou 11 respectivement (cf. paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21), les deux Etats doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'Etat E pour l'impôt prélevé par l'Etat R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B.

10. Lorsqu'un résident de l'Etat R reçoit des revenus provenant d'un Etat tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il possède dans l'Etat E, cet Etat E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'Etat tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (paragraphe 2 de l'article 21). L'Etat R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable ou à la base fixe situés dans l'Etat E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'Etat E doit accorder pour des impôts perçus dans l'Etat tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'Etat E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'Etat E doit également être accordé à un établissement stable de l'Etat E d'une entreprise de l'Etat E (cf. paragraphes 51 à 55 des Commentaires sur l'article 24). Les cas impliquant plus de deux Etats (cas triangulaires) soulèvent de nombreux problèmes pour la solution desquels non seulement la convention entre les Etats R et E peut intervenir mais également celles passées par les Etats R et/ou E avec l'Etat S. On pourrait soutenir qu'une disposition dans une convention entre l'Etat R et l'Etat E obligeant l'Etat E à accorder l'imputation ou l'exonération pour un revenu provenant d'un Etat tiers conduirait à un traitement plus favorable de l'établissement stable que celui que l'Etat E accorde à ses propres résidents et que l'effet de l'application combinée des dispositions de la législation interne et d'une ou plusieurs conventions pourrait même entraîner un dégrèvement double ou multiple. Les Etats contractants sont par conséquent libres de régler la question sur une base bilatérale, soit d'une manière générale dans une convention à conclure entre eux, soit par le biais de la procédure amiable (article 25).

11. Le conflit qui existe dans le cas *c*) du paragraphe 3 ci-dessus n'est pas couvert par la Convention puisque, aux termes de l'article 1, la Convention s'applique seulement aux personnes qui sont des résidents d'un Etat ou des deux Etats. Ce cas peut cependant être réglé par voie de procédure amiable (cf. également paragraphe 10 ci-dessus).

B. Description des méthodes pour éliminer les doubles impositions

12. Les conventions existantes suivent deux principes directeurs pour éliminer la double imposition par l'Etat dont le contribuable est un résident. Pour simplifier, il ne sera question ici que de l'impôt sur le revenu, mais les principes s'appliquent de la même façon à l'impôt sur la fortune.

1. *Le principe de l'exemption*

13. Suivant le principe de l'exemption, l'Etat de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables, selon la Convention, dans l'Etat E ou S

(et, évidemment, pas non plus les revenus qui ne sont imposables que dans l'Etat E ou S ; cf. paragraphe 6 ci-dessus).

14. Le principe de l'exemption peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

a) le revenu imposable dans l'Etat E ou S n'est, en aucune façon, pris en compte par l'Etat R aux fins de son impôt ; l'Etat R n'est donc pas en droit de prendre en considération le revenu ainsi exempté, lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption intégrale » ;

b) le revenu imposable dans l'Etat E ou S n'est pas imposé par l'Etat R, mais l'Etat R conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption avec progressivité ».

2. *Le principe de l'imputation*

15. Suivant le principe de l'imputation, l'Etat de résidence R calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent de l'autre Etat E ou S qui, conformément à la Convention, sont imposables dans cet autre Etat (mais non compris les revenus qui ne sont imposables que dans l'Etat S ; cf. paragraphe 6 ci-dessus). Il déduit ensuite de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans l'autre Etat.

16. Le principe de l'imputation peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

a) l'Etat R accorde une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'autre Etat sur des revenus imposables dans cet Etat ; cette méthode est appelée « imputation intégrale » ;

b) la déduction accordée par l'Etat R au titre de l'impôt payé dans l'autre Etat est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre Etat ; cette méthode est appelée « imputation ordinaire ».

17. La différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt.

C. APPLICATION ET CONSÉQUENCES DES MÉTHODES

18. Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre les conséquences des diverses méthodes. Prenons par exemple un revenu total de 100.000 dont 80.000 proviennent d'un Etat (Etat de la résidence R) et 20.000 de l'autre Etat (Etat de la source S). Supposons que dans l'Etat R le taux de l'impôt est de 35 pour cent sur un revenu de 100.000 et de 30 pour cent sur un revenu de 80.000. Supposons également que dans l'Etat S le taux est soit de 20 pour cent — cas (*i*) —, soit de 40 pour cent — cas (*ii*) — de sorte que l'impôt à payer dans cet Etat sur 20.000 correspondra à 4.000 dans le cas (*i*), ou 8.000 dans le cas (*ii*), respectivement.

19. Si le contribuable tire la totalité de son revenu de 100.000 de l'Etat R, l'impôt auquel il est assujetti sera de 35.000. S'il dispose d'un revenu du même montant, mais qui est constitué comme il est indiqué ci-dessus, et si

aucun dégrèvement n'est prévu dans la législation interne de l'Etat R et s'il n'existe aucune convention entre l'Etat R et l'Etat S, le montant total de l'impôt sera dans le cas (*i*) de 35.000 + 4.000 = 39.000, et dans le cas (*ii*) de 35.000 + 8.000 = 43.000.

1. *Méthodes de l'exemption*

20. Selon les méthodes de l'exemption, l'Etat R restreint son imposition à la partie du montant total des revenus qu'il a le droit d'imposer, conformément aux divers articles de la Convention, c'est-à-dire 80.000.

a) *Exemption intégrale*

L'Etat R perçoit l'impôt sur 80.000 au taux de l'impôt applicable aux 80.000, c'est-à-dire à 30 pour cent.

	Cas (*i*)	Cas (*ii*)
Impôt dans l'Etat R, 30 pour cent de 80.000	24.000	24.000
plus impôt dans l'Etat S	4.000	8.000
Impôts totaux	28.000	32.000
Dégrèvement accordé par l'Etat R pour le montant de	11.000	11.000

b) *Exemption avec progressivité*

L'Etat R perçoit l'impôt sur 80.000 au taux d'impôt applicable au revenu total d'où qu'il provienne (100.000), c'est-à-dire à 35 pour cent.

	Cas (*i*)	Cas (*ii*)
Impôt dans l'Etat R, 35 pour cent de 80.000	28.000	28.000
plus impôt dans l'Etat S	4.000	8.000
Impôts totaux	32.000	36.000
Dégrèvement accordé par l'Etat R pour le montant de	7.000	7.000

21. Dans l'un et l'autre cas, le niveau de l'impôt perçu dans l'Etat S n'influera en aucune façon sur le montant total de l'impôt auquel l'Etat R renonce. Lorsque le taux de l'impôt sur des revenus provenant de l'Etat S est moins élevé dans l'Etat S que le dégrèvement qui doit être accordé par l'Etat R — cas *a* (*i*), *a* (*ii*) et *b* (*i*) —, le contribuable obtiendra un résultat plus avantageux que si son revenu total provenait uniquement de l'Etat R, dans le cas inverse — cas *b* (*ii*) — un résultat moins avantageux.

22. L'exemple montre également que le dégrèvement accordé lorsque l'Etat R applique la méthode de l'exemption intégrale peut être plus élevé que l'impôt perçu dans l'Etat S, même si les taux de l'impôt de l'Etat S sont plus élevés que dans l'Etat R. Cette conséquence résulte du fait que dans la méthode de l'exemption intégrale, il n'y a pas que l'impôt de l'Etat R sur le revenu de l'Etat S qui est abandonné (35 % de 20.000 = 7.000 ; comme dans l'exemption avec progressivité), mais l'impôt frappant le reste du revenu (80.000) est également réduit d'un montant correspondant à la différence des taux applicables dans l'Etat R aux deux niveaux de revenu (35 moins 30 = 5 % appliqués aux 80.000 = 4.000).

2. *Méthodes de l'imputation*

23. Selon les méthodes de l'imputation, l'Etat R conserve son droit d'imposer le revenu total du contribuable mais accorde une déduction sur l'impôt ainsi calculé.

a) *Imputation intégrale*

L'Etat R calcule l'impôt sur le montant total des 100.000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'Etat S sur le revenu provenant de S.

	Cas (*i*)	Cas (*ii*)
Impôt dans l'Etat R, 35 pour cent de 100.000	35.000	35.000
moins impôt dans l'Etat S	—4.000	—8.000
Impôt dû	31.000	27.000
Impôts totaux	35.000	35.000
Dégrèvement accordé par l'Etat R pour le montant de	4.000	8.000

b) . *Imputation ordinaire*

L'Etat R calcule l'impôt sur le revenu total de 100.000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'Etat S sur le revenu provenant de S, mais en aucun cas il ne l'accorde pour un montant supérieur à la partie de l'impôt dans l'Etat R imputable au revenu provenant de S (déduction maximum). La déduction maximum sera de 35 pour cent de 20.000 = 7.000.

	Cas (*i*)	Cas (*ii*)
Impôt dans l'Etat, 35 pour cent de 100.000	35.000	35.000
moins impôt dans l'Etat S	—4.000	
moins déduction maximum		—7.000
Impôt dû	31.000	28.000
Impôts totaux	35.000	36.000
Dégrèvement accordé par l'Etat R pour le montant de	4.000	7.000

24. L'une des caractéristiques des méthodes de l'imputation comparées aux méthodes de l'exemption est que l'Etat R n'est jamais tenu d'accorder une déduction supérieure au montant de l'impôt dû dans l'Etat S.

25. Si l'impôt dû dans l'Etat S est moins élevé que l'impôt de l'Etat R calculé sur le revenu de l'Etat S (déduction maximum), le contribuable devra toujours acquitter le même montant d'impôt que s'il avait été imposé uniquement dans l'Etat R, c'est-à-dire que si son revenu total provenait uniquement de l'Etat R.

26. On aboutit à un résultat identique lorsque l'impôt dû dans l'Etat S est le plus élevé mais que l'Etat R applique l'imputation intégrale, tout au moins aussi longtemps que l'impôt total dû dans l'Etat R est au moins aussi élevé ou plus élevé que le montant de l'impôt dû dans l'Etat S.

27. Lorsque l'impôt dû dans l'Etat S est plus élevé et que la déduction est limitée (imputation ordinaire), le contribuable n'est pas dégrevé du total de l'impôt acquitté dans l'Etat S. Dans une telle hypothèse, la situation serait donc moins avantageuse que dans le cas où il tirerait la totalité de son revenu de

l'Etat R et, dans ces conditions, la méthode de l'imputation ordinaire aurait les mêmes effets que la méthode de l'exemption avec progressivité.

Tableau I. MONTANT TOTAL DES IMPOTS PERÇUS DANS LES DIFFÉRENTS CAS CITÉS CI-DESSUS

A. Tous les revenus proviennent de l'Etat R	Impôt total = 35 000	
B. Revenu provenant de deux Etats : 80 000 de l'Etat R et 20 000 de l'Etat S	Impôt total si l'impôt de l'Etat S est	
	4 000 (cas *i*)	8 000 (cas *ii*)
Aucune convention (19)[1]	39.000	43.000
Exemption intégrale (20*a*)	28.000	32.000
Exemption avec progressivité (20*b*)	32.000	36.000
Imputation intégrale (23*a*)	35.000	35.000
Imputation ordinaire (23*b*)	35.000	36.000

Tableau II. MONTANT DE L'IMPOT AUQUEL L'ÉTAT DE LA RÉSIDENCE A RENONCÉ

	Si l'impôt de l'Etat S est :	
	4 000 (cas *i*)	8 000 (cas *ii*)
Aucune convention [1]	0	0
Exemption intégrale (20*a*)	11 000	11 000
Exemption avec progressivité (20*b*)	7 000	7 000
Imputation intégrale (23*a*)	4 000	8 000
Imputation ordinaire (23*b*)	4 000	7 000

1. Les numéros entre parenthèses se réfèrent aux paragraphes de ces Commentaires.

D. MÉTHODES PROPOSÉES DANS LES ARTICLES

28. Dans les conventions conclues entre les pays Membres de l'OCDE, les deux principes ont été suivis : certains Etats sont partisans du premier, d'autres du second. Théoriquement, il pourrait paraître préférable d'avoir un seul principe, mais étant donné les divergences d'opinion on a laissé à chaque Etat toute liberté de choix.

29. En revanche, on a jugé important de limiter le nombre des méthodes utilisables fondées sur chaque principe directeur. Eu égard à cette limitation, les articles sont conçus de façon à laisser aux pays Membres le choix entre deux méthodes :

— l'exemption avec progressivité (article 23 A) et
— l'imputation ordinaire (article 23 B).

30. Si deux Etats contractants adoptent la même méthode, il suffira d'insérer dans la Convention l'article correspondant. Si au contraire deux Etats contractants adoptent les méthodes différentes, les deux articles pourront être fusionnés en un seul et il faudra mentionner le nom de l'Etat en cause dans la partie de l'article correspondant à la méthode qu'il a adoptée.

31. Des Etats contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes. Une telle combinaison est en fait nécessaire à un Etat contractant R qui

adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre Etat contractant S en vertu des articles 10 et 11. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre Etat contractant S. De plus, les Etats qui adoptent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenu et leur appliquer la méthode de l'imputation. Dans ce cas, le texte du paragraphe 2 de l'article 23 A pourrait être modifié afin d'inclure ces éléments de revenu.

32. Les deux articles sont conçus d'une manière générale et ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, ceci étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables. Les Etats contractants qui estiment nécessaire de régler un problème particulier dans la convention elle-même demeurent libres de le faire dans leurs négociations bilatérales.

II. Commentaires des dispositions de l'article 23 A (Méthode d'exemption)

Paragraphe 1

A. Obligation incombant a l'Etat de la résidence d'accorder l'exemption

33. L'article prévoit que l'Etat de la résidence R doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui « sont imposables » dans l'autre Etat E ou S conformément aux dispositions de la Convention.

34. En conséquence, l'Etat de la résidence doit accorder l'exemption, que le droit d'imposer soit ou non effectivement exercé par l'autre Etat. Il semble que cette méthode soit la plus pratique, puisqu'elle dispense l'Etat de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre Etat.

35. Le cas échéant, certains Etats contractants pourront juger parfois opportun de déroger à l'obligation absolue incombant à l'Etat de la résidence d'accorder l'exemption. Tel sera le cas, dans le but d'éviter une absence d'imposition, lorsque, en vertu de la législation interne de l'Etat de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu les Etats contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même (cf. paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 15 et paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 17 ; pour le cas inverse, dégrèvement dans l'Etat de la source sous condition d'une imposition effective dans l'Etat de la résidence, cf. paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 10, paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 11, paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 12, paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 13 et paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 21). On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des Etats adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un Etat souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (cf. paragraphe 31 ci-dessus).

36. Ainsi que cela a déjà été dit au paragraphe 31 ci-dessus, la méthode de l'exemption ne s'applique pas aux éléments de revenu qui, en vertu de la convention, sont imposables dans l'Etat de la résidence mais peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre Etat contractant. Pour de tels éléments de revenu, le paragraphe 2 de l'article 23 A prévoit la méthode de l'imputation (cf. paragraphe 47 ci-dessous).

B. Autre rédaction de l'article

37. Telle qu'elle est formulée dans l'article, la méthode de l'exemption a pour effet de diminuer le revenu ou la fortune imposables dans l'Etat de la résidence du montant exonéré par cet Etat. Si, dans un Etat donné, le montant du revenu établi pour le calcul de l'impôt est utilisé à d'autres fins, par exemple pour le calcul de prestations de caractère social, l'application de la méthode de l'exemption sous la forme proposée pourra avoir pour effet de faire bénéficier de ces prestations des personnes qui n'y auraient pas droit. Pour remédier à cet inconvénient, il est possible de modifier l'article de façon que le revenu en question soit compris dans le revenu imposable par l'Etat de la résidence. Ce dernier devra alors renoncer à la fraction de l'impôt total correspondant au revenu en question. Cette procédure aboutirait au même résultat que la méthode proposée dans l'article. Les Etats pourront modifier en ce sens le texte de l'article. Si un Etat le désire, le paragraphe 1 de l'article peut être rédigé comme suit :

> « Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, ne sont imposables que ou sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat déduit de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, un montant égal à la fraction de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune correspondant, selon le cas, aux revenus que ce résident reçoit de l'autre Etat ou à la fortune qu'il y possède. »

Lorsque l'article est rédigé de cette manière, le paragraphe 3 n'est pas nécessaire et peut être omis.

C. Problèmes divers

38. L'article 23 A contient le principe selon lequel l'Etat de la résidence doit accorder l'exemption mais ne fournit pas de règles détaillées sur la question de savoir comment l'exemption doit être réalisée. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. Les articles 6 à 22 également posent des règles d'attribution du droit d'imposer les divers types de revenu ou de fortune sans traiter, en principe, de la détermination du revenu ou de la fortune imposables, des déductions, des taux d'impôts, etc. (cf. cependant le paragraphe 3 de l'article 7 et l'article 24). L'expérience a montré que de nombreux problèmes peuvent surgir. Ceci est particulièrement vrai en ce qui concerne l'article 23 A. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. En l'absence d'une disposition expresse de la Convention, la législation interne de chaque Etat contractant est applicable. Certaines conventions comprennent une référence expresse à la législation interne, mais ceci n'est évidemment d'aucun secours dès lors que la méthode de l'exemption n'est pas utilisée dans la législation interne. Dans de tels cas, les Etats contractants qui rencontrent ce problème, devraient établir des règles pour l'application de l'article 23 A, en cas de nécessité après s'être mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant (paragraphe 3 de l'article 25).

1. *Montant à exonérer*

39. Le montant des revenus à exonérer de l'impôt par l'Etat de la résidence est celui qui, sans la Convention, aurait été assujetti à l'impôt interne sur le revenu conformément à la législation interne régissant cet impôt. Il peut toutefois différer du montant du revenu assujetti à l'impôt par l'Etat de la source conformément à sa législation interne.

40. Normalement, la base de calcul de l'impôt sur le revenu est le revenu net total, c'est-à-dire le revenu brut diminué des déductions autorisées. C'est donc le revenu brut provenant de l'Etat de la source moins toutes les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à l'acquisition de ce revenu qui doit être exempté.

41. Des problèmes résultent du fait que la plupart des pays prévoient dans leurs législations fiscales respectives des déductions supplémentaires du revenu total ou de certains éléments de revenu pour aboutir au revenu soumis à l'impôt. Un exemple chiffré illustrera le problème :

a)	Revenu de source nationale (brut moins dépenses autorisées)	100
b)	Revenu de l'autre Etat (brut moins dépenses autorisées)	100
c)	Revenu total	200
d)	Déductions prévues par la législation de l'Etat de la résidence pour d'autres dépenses non liées à aucun des éléments de revenu mentionnés sous *a* ou *b*, telles que primes d'assurance, libéralités faites à des institutions charitables	— 20
e)	Revenu net	180
f)	Allégements personnels et familiaux	— 30
g)	Revenu soumis à l'impôt	150

La question qui se pose est de savoir quel montant doit être exempté de l'impôt, par exemple :

— 100 (ligne *b*), laissant un montant imposable de 50 ;
— 90 (moitié de la ligne *e*, conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*), laissant 60 (la ligne *f* étant entièrement déduite du revenu de source nationale) ;
— 75 (moitié de la ligne *g*, conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*) laissant 75 ;
— ou tout autre montant.

42. Une comparaison des législations et des pratiques des pays Membres de l'OCDE montre que le montant à exempter varie considérablement d'un pays à l'autre. La solution adoptée par un Etat dépendra de la politique suivie par cet Etat et de la structure de son impôt. L'intention d'un Etat peut être que ses résidents bénéficient toujours de l'avantage total des allégements personnels et familiaux et des autres déductions. Dans d'autres Etats, ces montants exonérés d'impôts sont répartis proportionnellement. Dans plusieurs Etats, les allégements personnels et familiaux font partie du barème progressif, sont accordés en tant que déduction de l'impôt ou même sont inconnus, la situation de famille étant prise en considération par des barèmes d'impôts séparés.

43. En raison des grandes différences existant dans les divers Etats dans les politiques et techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en

particulier les déductions, allégements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer une solution explicite et uniforme dans la Convention, mais de laisser à chaque Etat la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique. Les Etats contractants qui préféreraient cependant résoudre ces problèmes spéciaux dans leur convention sont naturellement libres de le faire dans des négociations bilatérales. On attire finalement l'attention sur le fait que le problème présente également de l'importance pour les Etats appliquant la méthode de l'imputation (cf. paragraphe 62 ci-dessous).

2. *Régime applicable en cas de pertes*

44. En appliquant l'article 23 A, plusieurs Etats contractants traitent les pertes subies dans l'autre Etat de la même manière que les revenus provenant de cet Etat ; en tant qu'Etat de la résidence (Etat R), ils n'accordent pas de déduction pour une perte subie en raison de biens immobiliers ou d'un établissement stable situés dans l'autre Etat (E ou S). Pour autant que cet autre Etat admette le report d'une telle perte, le contribuable ne subira pas de préjudice, en ce sens qu'il sera seulement empêché de demander une double déduction pour la même perte, d'une part dans l'Etat E (ou S) et d'autre part dans l'Etat R. D'autres Etats peuvent, en tant qu'Etat de la résidence R, admettre à titre de déduction du revenu qu'ils taxent une perte subie dans l'Etat E (ou S). Dans une telle hypothèse, l'Etat R devrait être libre de restreindre l'exemption qu'il accorde, conformément au paragraphe 1 de l'article 23 A, aux bénéfices ou revenus réalisés ultérieurement dans l'autre Etat E (ou S) en déduisant de ces bénéfices ou revenus subséquents le montant des pertes antérieures que le contribuable peut reporter dans l'Etat E (ou S). Comme la solution dépend au premier chef de la législation interne des Etats contractants et comme les législations des pays Membres de l'OCDE présentent des différences substantielles, aucune solution ne peut être proposée dans l'article lui-même ; s'ils l'estiment nécessaire, les Etats contractants demeurent libres de préciser le point mentionné ci-dessus et les autres problèmes liés au régime des pertes (cf. paragraphe 62 ci-dessous pour la méthode de l'imputation) dans des négociations bilatérales, soit dans l'article lui-même, soit par voie d'accord amiable (paragraphe 3 de l'article 25).

3. *Imposition du solde du revenu*

45. En dehors de l'application de taux progressifs d'impôt, problème désormais traité au paragraphe 3 de l'article (cf. paragraphes 55 et 56 ci-dessous), certains problèmes peuvent résulter de dispositions particulières de la législation fiscale. Ainsi certaines législations fiscales prévoient-elles par exemple que l'imposition débute seulement si un montant minimum de revenu imposable est atteint ou dépassé (seuil d'exemption d'impôt). Le revenu total avant l'application de la convention peut fort bien excéder manifestement ce seuil de franchise d'impôt ; mais en vertu de l'exemption résultant de l'application de la Convention qui conduit à une déduction du revenu exempt d'impôt du revenu imposable total, le revenu imposable restant peut être réduit à un montant inférieur à ce seuil. Pour les raisons mentionnées au paragraphe 44 ci-dessus, aucune solution uniforme ne peut être proposée. On peut toutefois noter que le problème ne se pose pas si l'autre rédaction du paragraphe 1 de l'article 23 A (telle qu'elle figure au paragraphe 37 ci-dessus) est adoptée.

46. Certains Etats ont introduit des systèmes spéciaux d'imposition des bénéfices des sociétés (cf. paragraphes 36 à 65 des Commentaires sur l'article 10).

Dans les Etats appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés (cf. paragraphe 39 de ces Commentaires), le problème peut se poser de savoir si le revenu à exempter doit être déduit du bénéfice non distribué (auquel le taux normal s'applique) ou du bénéfice distribué (auquel s'applique un taux réduit) ou si le revenu à exempter doit être attribué en partie aux bénéfices distribués et en partie aux bénéfices non distribués. Lorsque, en vertu de la législation d'un Etat appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés, un impôt supplémentaire est perçu dans le chef de la société mère sur des dividendes qu'elle reçoit d'une filiale nationale mais qu'elle ne redistribue pas (cet impôt supplémentaire étant justifié par le fait qu'il s'agit d'une compensation pour l'avantage du taux réduit d'impôt accordé à la filiale pour ses distributions), la question se pose de savoir si cet impôt supplémentaire peut être établi lorsque la filiale paie ses dividendes à l'aide d'un revenu exempté d'impôt en vertu de la Convention. Finalement, un problème analogue peut être soulevé en liaison avec des impôts (précompte, « Advance Corporation Tax ») perçus sur les bénéfices distribués d'une société dans le but de couvrir le crédit d'impôt accordé aux actionnaires (cf. paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 10). La question est de savoir si ces impôts spéciaux liés à la distribution de bénéfices peuvent être levés dans la mesure où les distributions sont effectuées à l'aide d' bénéfices exempts d'impôt. Il appartient aux Etats contractants de régler la question dans des négociations bilatérales.

Paragraphe 2

47. Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source. Dans ces cas, l'Etat de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire (cf. par exemple paragraphes 70 à 76 ci-dessous) et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus. Toutefois, lorsque l'Etat de la résidence préfère exercer son droit d'imposer ces éléments de revenu, il ne peut appliquer la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition puisque, de ce fait, il renoncerait totalement à imposer le revenu en question. Pour l'Etat de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. De plus, comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 31 ci-dessus, les Etats qui appliquent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption. Aussi, le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Les Commentaires sur l'article 23 B ci-dessous sont applicables mutatis mutandis au paragraphe 2 de l'article 23 A.

48. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximum que l'impôt réservé à l'Etat de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'Etat de la résidence que dans l'Etat de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la deuxième phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les Etats contractants préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2 (cf. également paragraphe 63 ci-dessous).

DIVIDENDES AFFÉRENTS A UNE PARTICIPATION IMPORTANTE DÉTENUE PAR UNE SOCIÉTÉ

49. De la combinaison des paragraphes 1 et 2 de l'article 10, et de l'article 23 (articles 23 A ou 23 B, suivant le cas), il résulte que l'Etat de résidence de l'actionnaire est autorisé à imposer les dividendes provenant de l'autre Etat, mais qu'il doit imputer sur son propre impôt afférant à ces dividendes, l'impôt qui a été perçu sur ces dividendes, à un taux limité par le paragraphe 2 de l'article 10, dans l'Etat dont proviennent les dividendes. Ce régime s'applique également lorsque le bénéficiaire des dividendes est une société mère qui reçoit les dividendes de sa filiale ; dans ce cas, l'impôt retenu dans l'Etat de la filiale — et imputé dans l'Etat de la société mère — est limité à 5 pour cent du montant brut des dividendes par application de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10.

50. Ces dispositions évitent efficacement une double imposition juridique des dividendes ; par contre, elles n'empêchent nullement que les bénéfices distribués à la société mère subissent une imposition « en cascade » à l'impôt des sociétés : une première fois au niveau de la filiale, et une seconde fois au niveau de la société mère. De telles impositions en cascade créeraient un obstacle très important au développement des investissements internationaux. De nombreux Etats l'ont d'ailleurs reconnu, puisqu'ils ont inséré dans leur législation interne des dispositions en vue de les éviter. Des dispositions tendant au même but sont fréquemment insérées dans des conventions de double imposition.

51. Le Comité des Affaires Fiscales s'est demandé s'il convenait de compléter l'article 23 de la Convention pour régler la question. Bien que de nombreux Etats soient favorables à l'insertion d'une telle disposition dans le Modèle de Convention, celle-ci s'est cependant heurtée à plusieurs difficultés découlant de la diversité des conceptions des Etats et de la variété des solutions possibles. Certains Etats, craignant des fraudes fiscales, préfèrent garder leur liberté et régler simplement la question dans leur législation interne.

52. En fin de compte, il est apparu préférable de laisser aux Etats le choix de la solution à apporter au problème. Pour les Etats préférant régler la question, dans leurs conventions, la solution pourrait le plus souvent s'articuler autour de l'un des principes suivants :

a) *Exemption avec progressivité*

L'Etat dont la société mère est un résident exempte les dividendes que celle-ci reçoit de sa filiale dans l'autre Etat, mais il peut néanmoins tenir compte de ces dividendes pour le calcul de l'impôt dû par la société mère sur le reste de son revenu (une telle disposition aura souvent la faveur des Etats appliquant la méthode d'exemption prévue à l'article 23 A).

b) *Imputation des impôts sous-jacents*

En ce qui concerne les dividendes reçus de la filiale, l'Etat dont la société mère est un résident accorde l'imputation prévue, suivant le cas, au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B, non seulement pour l'impôt perçu sur le dividende comme tel, mais également pour l'impôt payé par la filiale sur les bénéfices distribués (une telle disposition aura souvent la faveur des Etats appliquant la méthode d'imputation prévue à l'article 23 B).

c) *Assimilation à une participation dans une filiale nationale*

Les dividendes que la société mère tire de sa filiale étrangère sont soumis, dans l'Etat de la société mère, au même régime fiscal que s'ils provenaient d'une filiale qui est un résident de cet Etat.

53. Lorsque l'Etat de la société mère perçoit un impôt sur la fortune, une solution analogue devrait s'appliquer en matière d'impôt sur la fortune.

54. Par ailleurs, les Etats resteraient libres de fixer les limites et modalités d'application de ces dispositions (définition et durée minimum de possession de la participation — fraction des dividendes censée absorbée par les frais administratifs ou financiers) ou de subordonner l'octroi du régime spécial à la condition que la filiale exerce une authentique activité économique dans l'Etat dont elle est un résident ou qu'elle en tire la majeure partie de ses bénéfices, ou encore qu'elle y soit assujettie à une imposition substantielle sur ses bénéfices.

Paragraphe 3

55. Le Projet de Convention de 1963 réservait expressément l'application du barème progressif par l'Etat de la résidence (dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 23 A) et la plupart des conventions conclues entre pays Membres de l'OCDE qui reposent sur la méthode de l'exemption suivent ce principe. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 23 A tel qu'il a été modifié, l'Etat de la résidence se réserve le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exonéré pour calculer l'impôt applicable au reste du revenu ou de la fortune. La règle s'applique même lorsque les revenus (ou éléments de fortune) exemptés et les revenus (ou éléments de fortune) imposables sont recueillis par des personnes (par exemple mari et femme) dont les revenus (ou éléments de fortune) sont, en vertu de la législation interne, cumulés aux fins d'imposition. Cette règle de progression s'applique au revenu ou à la fortune exempté en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A ainsi qu'au revenu ou à la fortune qui, en vertu de toutes autres dispositions de la Convention, « n'est imposable que » dans l'autre Etat contractant (cf. paragraphe 6 ci-dessus). Telle est la raison pour laquelle la règle de progression est transférée du paragraphe 1 de l'article 23 A à un nouveau paragraphe 3 de cet article, et pour laquelle il est fait référence à l'exemption « conformément à une disposition quelconque de la Convention ».

56. Le paragraphe 3 de l'article 23 A ne se réfère qu'à l'Etat de la résidence. L'article ne préjuge pas l'application par l'Etat de la source des dispositions de sa législation interne sur la progressivité.

III. Commentaires des dispositions de l'article 23 B (Méthode d'imputation)

Paragraphe 1

A. Méthodes

57. L'article 23 B fondé sur le principe de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire : l'Etat de la résidence (R) déduit de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de son résident, un montant égal à

l'impôt payé dans l'autre Etat E (ou S) sur le revenu tiré dans cet autre Etat E (ou S), ou la fortune qui y est possédée, mais la somme ainsi déduite est limitée à la fraction correspondante de son propre impôt.

58. Il est prévu que la méthode de l'imputation ordinaire s'applique également dans le cas d'un Etat qui suit la méthode de l'exemption mais doit accorder une imputation, conformément au paragraphe 2 de l'article 23 A, pour l'impôt perçu à des taux limités dans l'autre Etat sur des dividendes et des intérêts (cf. paragraphe 47 ci-dessus). La possibilité de procéder à quelques modifications telles quelles sont mentionnées aux paragraphes 47 et 49 ci-dessus (imputation intégrale) peut naturellement s'appliquer au cas de dividendes et intérêts payés à un résident d'un Etat qui a adopté la méthode de l'imputation ordinaire (cf. également paragraphe 63 ci-dessous).

59. Il convient de relever que l'article 23 B ne s'applique dans un Etat R qu'à des éléments de revenu et de fortune qui, conformément à la Convention, « sont imposables » dans l'autre Etat E (ou S). 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 Etat, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'Etat R (cf. paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires relatifs à 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 77 ci-dessous).

60. L'article 23 B fixe les règles principales de la méthode de l'imputation mais ne donne pas de règles détaillées sur le calcul de l'imputation. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. L'expérience a montré que plusieurs problèmes peuvent surgir. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. Dans plusieurs Etats, des règles détaillées relatives à l'imputation d'impôts étrangers existent déjà dans leurs législations internes. C'est la raison pour laquelle un certain nombre de conventions comprennent une référence à la législation interne des Etats contractants et prévoient en outre que ces règles internes n'affectent pas le principe posé à l'article 23 B. Lorque la méthode de l'imputation n'est pas utilisée dans la législation interne d'un Etat contractant, cet Etat devrait établir des règles pour l'application de l'article 23 B, après s'être, si nécessaire, mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant (paragraphe 3 de l'article 25).

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 Etat contractant. 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.

62. Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1 de l'article 23 B, la déduction que l'Etat de la résidence R doit accorder est limitée à la proportion de l'impôt sur le revenu de l'Etat (R) correspondant aux revenus provenant de l'Etat S, ou E (ce qu'on appelle « déduction maximum »). Cette déduction maximum peut être calculée soit en répartissant l'impôt total qui frappe les revenus totaux en fonction de la proportion existant entre les

revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée et les revenus totaux, soit en appliquant le taux d'impôt pour les revenus totaux aux revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée. En fait, la méthode de l'imputation aura le même effet que la méthode de l'exemption avec progressivité dans tous les cas où l'impôt de l'Etat E (ou S) est équivalent ou supérieur à l'impôt correspondant de l'Etat R. Des problèmes concernant le montant des revenus, le taux d'impôt, etc., similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A (cf. en particulier les paragraphes 39 à 41 et 44 ci-dessus) peuvent surgir dans l'application de la méthode de l'imputation. Pour les mêmes raisons que celles qui sont mentionnées aux paragraphes 42 et 43 ci-dessus, il est préférable de ne pas proposer pour la méthode de l'imputation également, une solution expresse et uniforme dans la Convention mais de laisser à chaque Etat la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre pratique. Ceci est également valable pour quelques autres problèmes qui sont traités ci-après.

63. La déduction maximum est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'Etat E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus (cf. paragraphe 40 ci-dessus). Pour cette raison, la déduction maximum dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'Etat E (ou S). Ceci peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'Etat R percevant des intérêts de l'Etat S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt produisant les intérêts. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'Etat S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'Etat R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. Ce problème pourrait être résolu en utilisant la méthode de l'imputation intégrale dans l'Etat R comme mentionnée au paragraphe 48 ci-dessus. Une autre solution consisterait à exempter un tel revenu de l'impôt dans l'Etat S, comme il est proposé dans le commentaire concernant les intérêts de ventes à crédit ou de prêts consentis par les banques (cf. paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 11).

64. Si un résident de l'Etat R tire des revenus de différentes sortes de l'Etat S et si ce dernier Etat, conformément à sa législation fiscale, n'impose que l'un de ces revenus, la déduction maximum que l'Etat R accorde est normalement égale à la fraction de son impôt qui correspond uniquement à l'élément de revenu qui est imposé dans l'Etat S. D'autres solutions sont toutefois possibles, en particulier au regard du problème plus général suivant : le fait que l'imputation doive être accordée par exemple pour plusieurs éléments de revenu sur lesquels l'impôt est perçu dans l'Etat S à différents taux ou pour des revenus provenant de plusieurs Etats, avec ou sans conventions, pose la question de savoir si la déduction maximum ou l'imputation doit être calculée séparément pour chaque élément de revenu ou pour chaque pays ou pour tous les revenus de sources étrangères ouvrant droit à l'imputation en vertu de la législation interne et en vertu des conventions. Dans un système d' « imputation globale », tous les revenus de sources étrangères sont réunis et la somme des impôts étrangers est imputée sur l'impôt interne correspondant aux revenus étrangers totaux.

65. D'autres problèmes peuvent surgir en cas de pertes. Un résident de l'Etat R tirant des revenus de l'Etat E (ou S) peut subir une perte dans l'Etat R ou dans l'Etat E (ou S) ou dans un autre Etat tiers. Aux fins de l'imputation, une perte subie dans un Etat donné sera en général compensée par d'autres revenus provenant du même Etat. La question de savoir si une perte subie en dehors

de l'Etat R (par exemple dans un établissement stable) peut être déduite d'autres éléments de revenu, qu'ils proviennent ou non de l'Etat R, dépend de la législation interne de l'Etat R. Des problèmes similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A (paragraphe 44 ci-dessus) peuvent se poser ici. Lorsque les revenus totaux proviennent de l'étranger et lorsqu'il n'existe aucun revenu dans l'Etat R mais au contraire une perte n'excédant pas les revenus provenant de l'étranger, l'impôt total à payer dans l'Etat R correspondra au revenu tiré de l'Etat S et la déduction maximum à accorder par l'Etat R correspondra en conséquence à l'impôt à payer dans cet Etat R. D'autres solutions sont possibles.

66. La solution des problèmes soulevés plus haut dépend dans une large mesure de la législation interne et de la pratique et doit par conséquent être laissée à chaque Etat. A cet égard, on relèvera que quelques Etats appliquent la méthode de l'imputation de manière très libérale. Certains Etats examinent également ou ont même déjà adopté la possibilité de reporter sur d'autres exercices des imputations d'impôt non utilisées. Les Etats contractants demeurent évidemment libres de modifier l'article lors de négociations bilatérales de manière à couvrir l'un ou l'autre des problèmes mentionnés ci-dessus.

67. En ce qui concerne les dividendes afférents à une participation importante détenue par une société, on se référera aux paragraphes 49 à 54 ci-dessus.

B. Remarques concernant l'impôt sur la fortune

68. D'après le paragraphe 1, l'impôt sur le revenu ne peut être imputé que sur un impôt identique et il en est de même pour l'impôt sur la fortune. Il ne pourra donc y avoir d'imputation soit au titre de l'impôt sur la fortune, soit sur un impôt sur la fortune, que si les deux Etats contractants imposent la fortune.

69. Deux Etats contractants peuvent convenir, lors de négociations bilatérales, qu'un impôt qualifié d'impôt sur la fortune se rapproche beaucoup d'un impôt sur le revenu, et ils peuvent donc prévoir que l'un peut être imputé sur l'autre. Parfois, il n'y a pas de double imposition de la fortune, soit parce qu'un Etat n'impose pas la fortune, soit parce que les deux Etats n'imposent que la fortune située sur leur territoire. Il est évident que dans ces cas la référence à l'imposition de la fortune peut être supprimée. En outre, les Etats peuvent juger souhaitable, quelle que soit la nature des impôts couverts par la Convention, d'accorder l'imputation du montant total des impôts dans l'Etat de la source ou du situs sur le montant total des impôts dans l'Etat de la résidence. Toutefois, lorsqu'une convention couvre à la fois les véritables impôts sur la fortune et les impôts ainsi qualifiés mais qui sont par nature des impôts sur le revenu, les Etats peuvent désirer n'imputer que ces derniers sur l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, ils peuvent modifier l'article proposé afin d'atteindre ce résultat.

C. Relations dans des cas spéciaux entre l'imposition dans l'Etat de la source et la méthode de l'imputation ordinaire

70. Dans certains cas un Etat, particulièrement un pays en développement, peut, pour des raisons particulières, accorder des avantages fiscaux à des contribuables, notamment pour encourager la production industrielle. De même, un Etat peut exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus comme les pensions d'invalides de guerre.

71. Lorsque l'Etat en question conclut une convention avec un Etat qui applique la méthode de l'exemption, le dégrèvement consenti au contribuable ne sera pas limité, puisque l'autre Etat devra consentir l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuellement perçu par l'Etat de la source (voir paragraphe 34 ci-dessus). En revanche, lorsque l'autre Etat applique la méthode de l'imputation, le bénéfice du dégrèvement peut se trouver perdu pour le contribuable dans la mesure où cet autre Etat ne déduit que le montant de l'impôt perçu par l'Etat de la source. Le Trésor de l'autre Etat obtient, du fait de ces dégrèvements, un avantage que l'on peut considérer comme n'étant pas prévu par la Convention.

72. Si les deux Etats veulent que le bénéfice des dégrèvements consentis aux contribuables dans l'Etat de la source leur soit préservé, il leur faudra prévoir une dérogation au paragraphe 2 de l'article 23 A ou à l'article 23 B.

73. A cet effet, plusieurs formules peuvent être utilisées, par exemple :

a) l'Etat de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'Etat de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la convention (par exemple limitations de taux prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'Etat de la source, en tant que pays en développement, a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu de dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique ;

b) en contrepartie de la perte budgétaire acceptée par le pays en développement en réduisant de manière générale son impôt à la source, l'Etat de résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur ;

c) l'Etat de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans le pays en développement.

Les Etats contractants restent libres de rechercher d'autres formules lors de négociations bilatérales.

74. Si un Etat contractant accepte d'encourager particulièrement les investissements dans l'autre Etat en développement, les clauses ci-avant seront généralement assorties de garanties pour l'investisseur, c'est-à-dire que la convention limitera les taux des impôts pouvant être prélevés dans l'Etat de la source sur les dividendes, intérêts et redevances.

75. Par ailleurs, des restrictions dans le temps, ou délais, peuvent être prévues pour l'application des avantages cités dans les formules *a*) et éventuellement *c*) ci-dessus : l'imputation élargie (ou l'exemption) peut être accordée seulement en contrepartie d'incitations appliquées temporairement dans les pays en développement, ou bien seulement pour les investissements effectués ou les contrats conclus dans le futur (par exemple à partir de l'entrée en vigueur de la convention) ou encore pour une période de temps déterminée.

76. Il existe donc un grand choix de solutions à ce problème. L'effet concret des clauses en question peut d'ailleurs varier aussi suivant d'autres éléments comme par exemple le montant à comprendre dans le revenu imposable dans l'Etat de résidence [formules *a*) et *b*) ci-dessus] : il peut s'agir du revenu net recueilli (après déduction de l'impôt effectivement payé dans l'Etat de la source) ou de ce revenu net majoré (« grossed up ») d'un montant correspondant soit à l'impôt effectivement payé dans l'Etat de la source ou à celui qui aurait pu être

prélevé suivant la convention (taux prévu à l'article 10 ou 11), soit encore à l'impôt que l'Etat de la résidence consent à imputer.

Paragraphe 2

77. Ce paragraphe a été ajouté pour permettre à l'Etat de la résidence de conserver le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exempté dans cet Etat, en calculant l'impôt applicable au reste des revenus ou de la fortune. Ce droit s'étend aux revenus et à la fortune qui « ne sont imposables que » dans l'autre Etat. Le principe de la progression est ainsi préservé pour l'Etat de la résidence non seulement à l'égard des revenus ou de la fortune qui « sont imposables » dans l'autre Etat, mais aussi pour les revenus et la fortune qui « ne sont imposables que » dans cet autre Etat. Les Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 23 A à l'égard de l'Etat de la source s'appliquent aussi au paragraphe 2 de l'article 23 B.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 24 CONCERNANT LA NON-DISCRIMINATION

Paragraphe 1

1. Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un Etat contractant, à situation égale, ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre Etat contractant que les propres nationaux de ce dernier Etat.

2. Il est important de savoir que le principe de non-discrimination sous des appellations différentes et avec une portée plus ou moins large, s'appliquait dans les relations fiscales internationales bien avant l'apparition à la fin du XIXe siècle, des conventions de double imposition de type classique. On relève en effet dans un grand nombre d'accords de différentes natures (conventions consulaires ou d'établissement, traités d'amitié, de commerce, etc.) conclus notamment au XIXe siècle par les Etats en vue de renforcer ou d'étendre la protection diplomatique de leurs nationaux, où qu'ils résident, des clauses par lesquelles chacun des deux Etats contractants s'engage à accorder l'égalité de traitement avec ses ressortissants aux ressortissants de l'autre Etat. Le fait que ces clauses aient, par la suite, été reprises dans les conventions de double imposition n'a modifié en rien la raison d'être et la portée qu'elles avaient à l'origine. Le texte du paragraphe 1 prévoit que le champ d'application de ce paragraphe n'est pas limité par l'article 1 aux seuls nationaux qui sont résidents d'un Etat contractant, mais s'étend au contraire à tous les nationaux de chacun de ces Etats, qu'ils soient ou non résidents d'un Etat contractant. Autrement dit, tous les nationaux d'un Etat contractant sont en droit d'invoquer, auprès de l'autre Etat contractant, le bénéfice de cette disposition. Il en est ainsi, en particulier, pour ceux de ces nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux Etats, mais au contraire d'un Etat tiers.

3. L'expression « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues.

4. Ainsi donc, si un Etat contractant établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet Etat ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre Etat qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux non résidents.

5. De même, la disposition du paragraphe 1 n'implique pas qu'un Etat, accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services

publics en raison de leur nature, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre Etat.

6. Elle n'implique pas non plus qu'un Etat accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter.

7. Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un Etat accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre Etat. Il est, toutefois, précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises industrielles et commerciales de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable.

8. Dans le deuxième cas, les avantages fiscaux dont un Etat fait bénéficier certains établissements privés de caractère désintéressé trouvent évidemment leur fondement dans la nature même de l'activité exercée par ces établissements et dans le bénéfice que cet Etat et ses ressortissants sont appelés à en retirer.

9. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un Etat contractant ne pourront être soumis dans l'autre Etat contractant à des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux Etats contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un Etat les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre Etat, rien ne s'oppose à ce que le premier Etat pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'imposition des bénéfices des établissements stables suivant la méthode de la comptabilité séparée, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle.

10. Sous la réserve de cette remarque, les mots « ... ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde... » signifient que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux.

Paragraphe 2

11. Le paragraphe 2 se borne à stipuler que le terme « nationaux » s'applique à toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant. Il n'a pas été jugé utile d'introduire dans le texte des développements sur

la signification qui s'attache au concept de « nationalité », pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter ici spécialement le sens et la portée du mot. C'est évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque Etat relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant de personnes physiques, ce qu'il faut entendre par « les nationaux d'un Etat contractant ».

12. En revanche, le paragraphe 2 se montre plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En déclarant que sont considérées comme des « nationaux » au sens du paragraphe 1 les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant cette disposition tranche une difficulté que soulève fréquemment la détermination de la nationalité des sociétés. Certains Etats s'attachent, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui en assurent le contrôle.

13. C'est d'ailleurs en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'Etat sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, qu'il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques.

Paragraphe 3

14. Un certain nombre d'Etats ont conclu à New York, le 28 septembre 1954, une Convention destinée à améliorer la situation des apatrides. L'article 29 de cette Convention prescrit de faire application à ces derniers d'un traitement national. Parmi les signataires de l'accord, on relève plusieurs pays Membres de l'OCDE.

15. Il faut reconnaître cependant que la disposition du paragraphe 3 permet, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954, susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays.

16. Le paragraphe 3 tend à limiter la portée de la clause d'égalité de traitement avec les nationaux d'un Etat contractant aux seuls apatrides qui sont des résidents de cet Etat ou de l'autre Etat contractant.

17. En excluant ainsi ceux des apatrides qui ne sont résidents ni de l'un ni de l'autre Etat, une telle clause permet d'éviter que ces personnes ne soient privilégiées dans un Etat par rapport aux nationaux de l'autre Etat.

18. Toutefois, si des Etats considéraient comme souhaitable, dans leurs relations bilatérales, d'étendre la portée du paragraphe 3 à tous les apatrides, qu'ils soient ou non résidents d'un Etat contractant, en sorte que ces personnes bénéficient dans tous les cas du traitement le plus favorable accordé aux nationaux

de l'Etat considéré, il leur suffirait pour cela de retenir le texte suivant, qui ne comporte pas la condition de résidence dans un Etat contractant :

> « Nonobstant les dispositions de l'article 1, les apatrides ne sont soumis dans un Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet Etat qui se trouvent dans la même situation. »

19. Il est possible qu'à l'avenir certains Etats reprochent aux dispositions du paragraphe 3 d'être trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un Etat de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre Etat, mais également dans l'Etat de résidence et de bénéficier aussi dans cet Etat notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des Etats tiers. Si ces Etats entendaient écarter cette dernière conséquence, il leur faudrait modifier le paragraphe 3 comme suit :

> « Les apatrides qui sont résidents d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet Etat qui se trouvent dans la même situation. »

20. Enfin, il devrait être entendu que la définition de l'apatride à retenir dans une telle clause ne saurait être que celle posée au paragraphe 1 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 qui définit l'apatride comme « une personne qu'aucun Etat ne considère comme son ressortissant par application de sa législation ».

Paragraphe 4

21. Ce paragraphe a pour objet de remédier aux discriminations qui ne sont pas à proprement parler fondées sur une notion de nationalité mais sur le lieu même d'établissement d'une entreprise. Il intéresse donc indistinctement, quelle que soit leur nationalité, tous les résidents d'un Etat contractant qui ont des établissements stables dans l'autre Etat contractant.

22. Il paraît d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 4 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie.

23. Aux termes de la première phrase du paragraphe 4, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'Etat considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet Etat qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts assis sur les activités industrielles et commerciales, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises.

24. La deuxième phrase du paragraphe 4 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un Etat contractant ayant

un établissement stable dans l'autre Etat contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'Etat dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre Etat en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'Etat où l'établissement stable est situé, la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant du bénéfice de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre Etat.

25. Quant à la première phrase, l'expérience a montré qu'il était très difficile de définir de manière claire et complète le contenu même du principe d'égalité de traitement, ce qui a entraîné de nombreuses divergences d'opinion à propos des multiples conséquences qu'impliquait ce principe. La principale source des difficultés semble résider dans la nature même de l'établissement stable qui n'est pas une entité juridique distincte mais seulement une partie d'une entreprise ayant son siège dans un autre Etat. La situation de l'établissement stable est différente de celle d'une entreprise nationale qui constitue un ensemble dont toutes les activités, et les conséquences fiscales qui en découlent, peuvent être pleinement appréhendées dans l'Etat où elle a son siège. On examine ci-dessous les conséquences de la clause d'égalité de traitement au regard de plusieurs aspects de l'établissement de l'impôt.

A. Assiette de l'impôt

26. Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

a) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable, outre celle d'imputer à l'établissement stable une quote-part des frais généraux du siège. Cette déduction doit être permise sans autres restrictrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes.

b) Il faut accorder aux établissements stables les mêmes facilités en matière d'amortissements et de provisions. Ils devraient bénéficier sans restriction non seulement des possibilités d'amortissement ouvertes normalement aux entreprises (amortissements linéaire et dégressif), mais encore des régimes spéciaux existant dans un certain nombre de pays (amortissements massifs, accélérés, etc.). S'agissant de provisions, il importe de noter qu'elles sont parfois autorisées à d'autres fins que la compensation — conformément aux principes de la comptabilité commerciale — des dépréciations d'éléments d'actif, de frais ou de pertes qui ne sont pas encore réalisés mais que les circonstances rendent probables dans un avenir prochain. C'est ainsi que, dans certains pays, les entreprises ont la possibilité de constituer, par prélèvement sur le bénéfice imposable, des provisions ou « réserves » d'investissement. Lorsque ces provisions ou réserves sont autorisées pour l'ensemble des entreprises, ou bien pour toutes les entreprises d'un secteur d'activité déterminé, elles doivent, sous les mêmes conditions, normalement bénéficier aux entreprises non résidentes pour leurs établissements stables situés dans l'Etat considéré, pour autant, par conséquent, que les activités correspondant à ces provisions ou réserves soient imposables dans cet Etat.

c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre, tel qu'il apparaît dans la comptabilité tenue séparément pour leurs opérations, qui pourra donner lieu à report.

d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif.

27. Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, il n'en va pas toujours de même pour les mesures d'encouragement fiscal mises en œuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels.

28. De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'Etat considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre Etat lié avec le premier Etat par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité industrielle ou commerciale dans cet Etat, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux Etats.

29. Il convient de noter, cependant, que si les entreprises non résidentes peuvent prétendre dans l'Etat considéré aux avantages fiscaux dont il s'agit, c'est aux mêmes conditions et charges que les entreprises résidentes. Elles peuvent donc se trouver privées de ces avantages si leurs établissements stables ne sont pas en mesure de satisfaire ou se refusent à souscrire aux conditions et charges particulières liées à l'attribution de ces avantages.

30. Enfin, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque aussi bien elles ne peuvent exercer de telles activités.

B. Régime spécial pour les dividendes encaissés a raison de participations détenues par les établissements stables

31. Dans de nombreux pays, il existe des règles particulières d'imposition des dividendes distribués entre sociétés (régime des filiales et des sociétés mères, Schachtelprivileg, règle « non bis in idem »). La question se pose de savoir si ce régime doit, par l'effet des dispositions du paragraphe 4, bénéficier également aux établissements stables pour les dividendes des participations faisant partie de leur actif.

32. Sur ce point, les opinions divergent. Certains Etats estiment que le bénéfice de ces régimes spéciaux doit être accordé aux établissements stables. Ils considèrent que ces régimes ont été instaurés en vue d'éviter la double imposition de bénéfices réalisés par une filiale et distribués à une société mère. En principe, l'impôt sur les bénéfices devrait être prélevé une seule fois au niveau de la filiale dont l'activité a été génératrice des bénéfices considérés. La société mère devrait être exemptée d'impôt sur ces bénéfices lorsqu'elle les reçoit de sa filiale ou, selon la méthode du crédit indirect, devrait bénéficier d'un allégement correspondant à l'imposition supportée par la filiale. Lorsque c'est un établissement stable qui détient ces actions au titre d'un investissement direct, le même principe implique que l'établissement stable recevant les dividendes bénéficie de même du régime spécial, puisque l'impôt sur les bénéfices a déjà été prélevé auprès de la filiale. D'autre part, il est difficilement concevable, selon cette ligne de pensée, de laisser à l'Etat où est situé le siège de la société mère le soin d'alléger la double imposition entraînée par une nouvelle imposition dans l'Etat où est situé l'établissement stable. L'Etat de la société mère, dans lequel aucune des activités génératrices des bénéfices soumis à double imposition n'a été exercée, exemptera normalement ces bénéfices ou prélèvera un impôt sur les bénéfices qui sera insuffisant pour une imputation double (c'est-à-dire pour l'impôt sur les bénéfices prélevé auprès de la filiale et pour celui prélevé auprès de l'établissement stable). Dans tout cela, il est supposé que les actions détenues par l'établissement stable sont liées effectivement à ses activités. De plus, une autre condition est évidemment que les bénéfices ayant permis la distribution des dividendes aient été effectivement soumis à un impôt sur les bénéfices.

33. D'autres Etats estiment au contraire que l'assimilation des établissements stables à leurs entreprises n'entraîne pas obligation d'accorder ces régimes spéciaux aux établissements stables. Plusieurs raisons sont avancées en ce sens. Le but de ces régimes spéciaux est d'éviter une double imposition économique des dividendes et c'est à l'Etat de résidence de la société bénéficiaire et non pas à l'Etat de l'établissement stable de supporter la charge de ces régimes parce qu'il est le plus intéressé à l'objectif poursuivi. Une autre raison invoquée concerne la répartition des recettes fiscales entre Etats. Les pertes de recettes fiscales entraînées, pour un Etat, par l'application de ces régimes spéciaux sont en partie compensées par l'imposition des dividendes lors de la redistribution par la société qui a bénéficié de ces régimes (impôt retenu à la source sur les dividendes, impôt de l'actionnaire). Par contre, l'Etat qui accorderait le bénéfice de ces régimes aux établissements stables ne bénéficierait pas d'une telle contrepartie. Un autre argument avancé est que, quand le bénéfice de ces régimes est subordonné à une obligation de redistribution, leur extension aux établissements stables ne serait pas justifiée. Dans ce cas, en effet, l'établissement stable qui n'est qu'une partie d'une société d'un autre Etat et qui ne distribue pas de dividendes aurait un régime plus favorable qu'une société résidente. Enfin, les Etats qui pensent que le paragraphe 4 n'entraîne pas obligation d'étendre ces régimes aux établissements stables invoquent les risques de transfert par les sociétés d'un Etat de leurs participations dans des sociétés d'un autre Etat à leurs établissements stables dans cet autre Etat à seule fin de pouvoir en bénéficier.

34. Il n'en reste pas moins qu'il peut y avoir des raisons très fondées à la détention et à la gestion de participations par un établissement stable plutôt que par le siège de l'entreprise :

— raisons de nécessité résultant principalement d'une obligation légale ou réglementaire imposant aux établissements bancaires et financiers et

aux compagnies d'assurances de maintenir en dépôt dans les pays où s'exercent leurs activités une certaine quantité de valeurs, notamment d'actions, en garantie de leurs engagements ;
— raisons d'opportunité, lorsque les participations en cause concernent des sociétés qui sont en relations d'affaires avec l'établissement stable ou dont le siège social est situé dans le même pays que celui-ci ;
— simples raisons de commodité, qu'explique la tendance actuelle à la déconcentration des tâches de gestion dans les grandes entreprises.

35. Compte tenu de ces divergences mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les Etats indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 4 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position, ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure, dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention.

36. Dans un tel document, on pourrait aussi prévoir une solution qui tienne compte de l'objection mentionnée ci-dessus selon laquelle l'extension, dans un Etat (A), du régime des participations aux établissements stables de sociétés résidentes d'un autre Etat (B), aboutit à privilégier indûment ces sociétés par rapport aux autres sociétés résidentes du même Etat dont le siège social détient des participations dans le capital de sociétés résidentes de l'Etat A, dans la mesure où les dividendes afférents auxdites participations peuvent être rapatriés par les premières sans supporter la retenue à la source, laquelle en revanche est prélevée sur les dividendes distribués aux secondes au taux de 5 ou de 15 pour cent, selon les cas. La neutralité de l'impôt et l'égalité des charges fiscales entre établissements stables et filiales, invoquées par les Etats intéressés, pourraient être assurées en amendant, dans le cadre de la convention bilatérale entre les Etats A et B, les dispositions des paragraphes 2 et 4 de l'article 10, de manière à pouvoir prélever dans l'Etat A l'impôt à la source sur les dividendes payés par des sociétés résidentes de cet Etat à des établissements stables de sociétés résidentes de l'Etat B dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus directement par celles-ci, c'est-à-dire directement par leur siège central, soit :

— au taux de 5 pour cent pour une participation d'au moins 25 pour cent,
— au taux de 15 pour cent dans les autres cas.

37. Au cas où les dividendes payés à des établissements stables ne pourraient pas être taxés à la source dans l'Etat concerné, à défaut de dispositions appropriées dans sa législation interne, on pourrait accorder aux établissements stables le bénéfice du régime des distributions de dividendes inter-sociétés à condition d'en limiter l'application de telle sorte que l'impôt perçu par l'Etat de la source des dividendes soit le même, que les dividendes soient perçus par l'établissement stable d'une société résidente de l'autre Etat ou qu'ils soient reçus directement par cette société.

C. Structure et taux de l'impôt

38. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 4 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes particulièrement délicats qui sont ici encore liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'Etat où l'établissement stable se trouve situé.

39. Lorsque l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés résidentes d'un Etat donné est calculée d'après un barème de taux progressifs, c'est en principe ce barème de taux qui doit s'appliquer aux établissements stables situés dans cet Etat. Si l'Etat de l'établissement stable tient compte des résultats de l'ensemble de la société à laquelle appartient cet établissement pour appliquer le barème de taux progressifs, il ne semble pas que cette règle aille à l'encontre de la règle d'égalité de traitement. Les sociétés résidentes sont en effet soumises au même régime (cf. paragraphes 55, 56 et 77 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B). Les Etats imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales.

40. Quand un régime d'imposition fondé sur un barème de taux progressifs comporte une règle selon laquelle un taux minimum est applicable aux établissements stables, on ne peut prétendre *a priori* que cette règle va à l'encontre du principe d'égalité de traitement. Les résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable doivent être pris en compte pour déterminer le taux applicable suivant le barème progressif. Ce n'est que si le taux minimum est supérieur que les dispositions de la première phrase du paragraphe 4 ne sont pas respectées.

41. Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour appliquer, soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimum, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de l'entreprise distincte suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7. Le montant minimum de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'Etat où il est situé est donc celui qui serait dû s'il constituait une entreprise distincte et, sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'Etat où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimum, à condition que ce taux minimum s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle.

42. S'agissant du système du double taux d'impôt sur les sociétés, on doit relever tout d'abord comme un fait dominant que la plupart des pays Membres de l'OCDE ayant adopté ce système ne s'estiment pas tenus par les dispositions du paragraphe 4 d'en étendre l'application aux établissements stables des sociétés non résidentes. Cette position s'appuie notamment sur l'opinion que le double taux n'est qu'un élément parmi d'autres (en particulier une retenue à la source sur les revenus distribués) d'un système d'imposition des bénéfices des sociétés et des dividendes qu'elles distribuent qui doit être considéré in globo et ne peut donc se concevoir, juridiquement et techniquement, que dans un cadre national. L'Etat où est situé l'établissement stable serait donc en droit de ne pas imposer ces bénéfices au taux réduit car, en règle générale, il n'impose pas les dividendes distribués par la société à laquelle appartient l'établissement stable. De plus, un Etat qui a instauré un système de double taux a en général des objectifs de politique économique, comme le développement du marché financier par l'inci-

tation à distribuer des dividendes donnée aux sociétés résidentes. L'application du taux réduit aux bénéfices des établissements stables ne servirait en rien l'objectif poursuivi puisque la société distributrice des dividendes n'est pas un résident de l'Etat en cause.

43. Cependant, cette opinion est controversée, les Etats favorables à l'extension du système du double taux aux établissements stables objectant que ce système — qui se présente essentiellement comme une technique particulière d'imposition des bénéfices que les entreprises ayant la forme sociale tirent de leur activité, destinée à permettre un allégement immédiat de la double imposition frappant les bénéfices mis en distribution — doit, dès lors, s'appliquer aux établissements dans le cadre des conventions bilatérales contre les doubles impositions. On reconnaît généralement que ces conventions aboutissent nécessairement, par le jeu de leurs dispositions, à une certaine intégration des systèmes fiscaux des Etats contractants. On peut, dans cette optique, parfaitement concevoir que les bénéfices réalisés dans un Etat A par un établissement stable d'une société résidente d'un autre B soient taxés dans l'Etat A selon le système du double taux. A titre de règle pratique, l'impôt pourrait, en ce cas, être calculé au taux réduit (applicable aux bénéfices distribués) sur une fraction du bénéfice de cet établissement correspondant au rapport entre le bénéfice distribué par la société dont il dépend et son bénéfice total, et au taux fort sur le surplus. Bien entendu, il conviendrait que les deux Etats contractants se concertent et échangent les renseignements nécessaires pour l'application pratique de cette solution. Il en va de même dans les systèmes où une société peut déduire de son revenu imposable les bénéfices qu'elle a distribués.

44. S'agissant du système de l'imputation (avoir fiscal ou crédit d'impôt), il paraît douteux, tout au moins selon une interprétation littérale des dispositions du paragraphe 4, qu'il doive être étendu aux sociétés non résidentes pour les dividendes provenant de bénéfices réalisés par leurs établissements stables. En effet, il a des effets identiques à ceux du système du double taux mais ces effets ne sont pas immédiats puisqu'ils se produisent seulement au moment de l'imposition personnelle de l'actionnaire. En revanche, on peut concevoir, d'un point de vue purement économique et financier, que ces bénéfices soient traités comme ceux d'une société distincte dans l'Etat A où se trouve l'établissement stable d'une société résidente d'un autre Etat B et qu'ils soient assortis de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt, dans la mesure où ils sont distribués. Mais encore faut-il pour éviter toute discrimination que cet avantage ait déjà été accordé aux actionnaires de sociétés résidentes de l'Etat A, qui sont des résidents de l'Etat B. Au plan pratique, il convient naturellement que les deux Etats intéressés se mettent d'accord sur les conditions et la procédure d'attribution de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés résidentes de l'Etat B concernées, résidents de l'un ou l'autre Etat.

45. Les Etats contractants qui rencontreraient les problèmes exposés ci-dessus pourront les régler par des négociations bilatérales, en fonction des conditions qui leur sont propres.

D. Retenue a la source sur les dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable

46. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10

et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent — sous réserve des observations faites au paragraphe 36 ci-dessus en ce qui concerne les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables — dans les bénéfices imposables de ces établissements (cf. paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 7).

47. D'après les Commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11 et 12 (cf., respectivement, les paragraphes 30, 22 et 15), ces dispositions dispensent l'Etat de la source (des dividendes, intérêts et redevances encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique — et telle est l'interprétation généralement retenue — qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'Etat de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein.

48. Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 4 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents — dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7 — ou non-résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11 et 12), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents.

49. Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 4, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement — ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts et redevances visés au paragraphe 4 des articles 10 et 11 et au paragraphe 3 de l'article 12 — comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés.

50. Quoi qu'il en soit, il appartient aux Etats contractants de régler, le cas échéant, cette difficulté compte tenu de leurs contingences propres, dans le cadre des négociations bilatérales.

E. Imputation des impôts étrangers

51. Sur un plan voisin, lorsque des revenus de source étrangère sont perçus par un établissement stable et qu'ils sont compris dans ses résultats imposables, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes.

52. Si dans un Etat contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre Etat contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un Etat tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des conventions conclues avec des Etats tiers, qui est examinée au paragraphe 54 ci-dessous.

53. Il faut toutefois signaler que des difficultés peuvent surgir à propos du montant à imputer, si les établissements stables de l'Etat A bénéficient de la convention que l'Etat B a passée avec l'Etat C. Ce montant peut être celui de l'impôt effectivement perçu par l'Etat C ou celui de l'impôt que l'Etat C peut

percevoir en vertu de ses conventions soit avec l'Etat A soit avec l'Etat B. En outre, la question se pose de savoir si cette imputation n'est pas accordée deux fois, c'est-à-dire une fois dans l'Etat A où se trouve l'établissement stable et une deuxième fois dans l'Etat B, Etat de la résidence. Ce sont là des problèmes qu'il appartient aux Etats contractants de régler, le cas échéant, dans le cadre des négociations bilatérales.

F. Extension aux établissements stables des conventions de double imposition conclues avec les Etats tiers

54. Si une entreprise d'un Etat (A) bénéficie normalement pour l'établissement stable qu'elle a dans un autre Etat (B) des dispositions de la convention entre ces deux Etats A et B, elle ne peut en revanche, dans l'hypothèse où cet établissement stable tirerait des revenus d'un Etat tiers (C), invoquer au profit de celui-ci les dispositions de la convention entre les Etats B et C, dès lors en effet qu'elle n'est résidente d'aucun de ces deux Etats (cf. article 1). C'est là l'application du principe bien connu de la relativité des traités selon lequel ceux-ci n'ont d'effet qu'entre les Etats contractants.

55. La même entreprise ne pourrait davantage invoquer aux mêmes fins la clause dite de la nation la plus favorisée stipulée — même dans les termes les plus généraux — dans un traité ou accord conclu entre les Etats A et B. En effet, il a toujours été admis qu'une telle clause ne s'appliquait pas dans le cas des conventions de double imposition pour la raison que celles-ci sont essentiellement fondées sur le principe de la réciprocité. Il est à noter, cependant, que certains Etats, dans les conventions de double imposition qu'ils ont conclues, ont prévu la possibilité de faire application de ces dispositions, « dans des cas spéciaux », aux établissements stables d'entreprises d'un Etat tiers.

Paragraphe 5

56. Ce paragraphe tend à faire échec à une forme particulière de discrimination résultant du fait que, dans certains pays, la déduction des intérêts, redevances et autres frais, admise sans réserve quand le bénéficiaire est un résident, est au contraire limitée ou même interdite quand ce dernier est un non-résident. La même situation peut se présenter dans le domaine de l'impôt sur la fortune, pour les dettes contractées envers un non-résident. Toutefois, la possibilité reste ouverte aux Etats contractants, dans leurs conventions bilatérales, de modifier cette disposition pour éviter qu'elle soit utilisée à des fins d'évasion fiscale.

Paragraphe 6

57. Ce paragraphe interdit à un Etat contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à la taxation des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même Etat un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux.

Paragraphe 7

58. Ce paragraphe précise que le champ d'application de l'article n'est pas limité par les dispositions de l'article 2. L'article s'applique donc aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou au profit de l'Etat, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

59. L'interprétation contenue dans les paragraphes 40 et 41 ci-dessus n'est pas partagée par l'*Allemagne* dont la législation fiscale prévoit l'application d'un taux minimum pour les non-résidents. Selon la législation fiscale allemande, les bénéfices de l'établissement stable d'une entreprise gérée en Allemagne par une personne physique non résidente sont soumis à l'impôt sur le revenu au taux minimum de 25 pour cent. D'autre part, la législation fiscale allemande restreint l'application de taux plus élevés en limitant strictement l'assiette selon laquelle est déterminé le taux d'imposition, aux bénéfices provenant de sources allemandes — à l'exclusion donc de bénéfices provenant d'unités de l'entreprise situées à l'étranger. De plus, vu que le taux minimum de 25 pour cent est situé près du bas de l'échelle des taux d'imposition progressive, qui vont de 22 à 56 pour cent, l'Allemagne estime que l'application du taux minimum de 25 pour cent n'est pas contraire aux dispositions du paragraphe 4.

60. Les *Etats-Unis* font observer que leurs ressortissants non-résidents ne sont pas dans la même situation que les autres non-résidents, car les Etats-Unis imposent leurs ressortissants non-résidents sur leur revenu mondial.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

61. L'*Australie,* le *Canada* et la *Nouvelle-Zélande* font une réserve sur cet article.

Paragraphe 1

62. La *France* accepte la disposition du paragraphe 1, mais souhaite cependant se réserver la possibilité de n'accorder qu'aux personnes de nationalité française le bénéfice de l'exonération des gains provenant de l'aliénation des immeubles constituant la résidence en France de personnes de nationalité française qui sont domiciliées hors de France, qui est prévue par sa législation.

63. Le *Royaume-Uni* fait une réserve sur la deuxième phrase du paragraphe 1.

Paragraphe 4

64. La *Belgique* se réserve la faculté d'appliquer les dispositions de sa législation interne pour l'imposition des bénéfices des établissements stables belges de sociétés et associations résidentes des pays avec lesquels elle négocie, dans la mesure où la situation générale faite dans ces pays aux établissements stables de sociétés et associations résidentes de la Belgique justifie une telle attitude.

65. Le *Japon* se réserve le droit de ne pas étendre aux établissements stables de non-résidents le bénéfice des mesures fiscales d'encouragement adoptées à des fins de politique nationale.

Paragraphe 5

66. La *France* accepte la disposition du paragraphe 5, mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant la limitation de la déduction des intérêts payés par une société française à une société mère étrangère.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 25 CONCERNANT LA PROCÉDURE AMIABLE

I. Remarques préliminaires

1. Cet article institue une procédure d'entente amiable pour le règlement des difficultés soulevées par l'application lato sensu de la Convention.

2. Il prévoit d'abord, dans ses paragraphes 1 et 2, que les autorités compétentes des deux Etats devront s'efforcer de régler, par voie d'accord amiable, la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

3. En outre, dans son paragraphe 3, il invite et habilite les autorités compétentes des deux Etats à résoudre suivant la même voie les problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la Convention et, d'autre part, à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Enfin, au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique et, si elles le jugent opportun, à se concerter oralement au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet.

5. L'article posant seulement des conditions générales, en ce qui concerne la procédure amiable, les commentaires qui suivent visent à préciser l'objet de ces règles ainsi qu'à les compléter, au besoin, en se référant notamment aux règles suivies au plan international pour la mise en œuvre de la procédure amiable ou, au plan interne, dans le déroulement des procédures existant dans la plupart des pays Membres de l'OCDE pour le règlement des litiges fiscaux.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphes 1 et 2

6. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans ces 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 la réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte d'une application incorrecte de celle-ci dans les deux Etats, les contribuables doivent alors la contester dans chaque Etat, 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'Etat de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'Etat dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet.

7. Quoi qu'il en soit, cette procédure apparaît comme exorbitante du droit interne. Il s'ensuit qu'elle peut être mise en œuvre exclusivement dans les cas qui entrent dans les prévisions du paragraphe 1, c'est-à-dire dans les cas où une imposition a été établie ou doit être établie en méconnaissance des dispositions de la Convention. Ainsi, lorsqu'une imposition a été établie contrairement à la Convention et au droit interne à la fois, elle n'est justifiable de la procédure amiable que dans la mesure où la Convention est en cause, à moins qu'il n'existe un lien de connexité entre les règles conventionnelles et les règles de droit interne ayant été appliquées à tort.

8. Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas — de beaucoup les plus nombreux — où la mesure en cause entraîne une double imposition que la Convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :

— les questions relatives à l'attribution à un établissement stable d'une quote-part des dépenses de direction et des frais d'administration de l'entreprise par application du paragraphe 3 de l'article 7 ;
— l'imposition dans l'Etat du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ;
— les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15).

9. Quant aux ajustements à opérer corrélativement aux réintégrations effectuées dans les résultats des entreprises associées en application des dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 9, il y a lieu d'admettre qu'ils relèvent de la procédure amiable, lorsque la détermination de leur montant donne matière à difficulté.

10. La procédure amiable trouve aussi à s'appliquer en l'absence de toute imposition contraire à la Convention dès l'instant où l'imposition litigieuse contrevient directement à une règle de la Convention. Tel est le cas lorsqu'un Etat impose un revenu donné alors que la Convention attribue pour ce revenu un droit exclusif d'imposition à l'autre Etat, encore que ce dernier ne puisse l'exercer par suite d'une lacune de sa législation interne. Une autre catégorie de cas concerne les personnes qui, étant ressortissantes d'un Etat contractant, mais résidentes de l'autre Etat contractant, sont soumises dans ce dernier Etat à un traitement fiscal discriminatoire au regard des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24.

11. 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 à 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 Etat ou par les deux Etats » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme 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.

12. 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'Etat de résidence du contribuable (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'Etat dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24), 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 de l'Etat concerné.

13. L'obligation pour le contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de l'Etat dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'Etat 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 Etat ou au contraire dans l'autre Etat et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition attaquée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre Etat contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'Etat dont il était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie.

14. Toutefois, dans le cas, déjà évoqué, où une personne ressortissante d'un Etat mais qui est un résident de l'autre Etat, se plaindrait d'avoir fait l'objet, dans ce dernier Etat, 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'Etat 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 Etat contractant, possède la nationalité d'un Etat contractant, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24.

15. Par ailleurs, les Etats contractants peuvent, s'ils l'estiment préférable, accorder aux contribuables la faculté d'adresser leurs réclamations à leur choix à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre Etat. En ce cas, le paragraphe 1 devrait être modifié comme suit :

> « 1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats 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 Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre Etat contractant. Le cas devra être soumis dans les trois ans qui suivront la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. »

16. Le délai de trois ans prévu par la seconde phrase du paragraphe 1 pour l'introduction des réclamations vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives. Ce délai doit être considéré comme un minimum, de sorte que les Etats contractants sont libres de convenir, dans leurs conventions bilatérales, d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, par analogie notamment avec les délais prévus par leurs réglementations internes respectives en matière de conventions fiscales. Ces Etats peuvent omettre la seconde phrase du paragraphe 1 s'ils sont d'accord pour considérer que leurs réglementations internes respectives s'appliquent de plein droit aux réclamations dont il s'agit et ont des conséquences plus favorables pour les contribuables intéressés, soit qu'elles prévoient des délais plus étendus, ou qu'elles ne fixent aucun délai pour la présentation des réclamations.

17. La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu ; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. En outre, lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux Etats contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente.

18. En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte (cf. paragraphe 6 ci-dessus).

19. 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'Etat de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'Etat 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'Etat 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 Etats. 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.

20. 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 l'Etat 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 recours à la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant peut se révéler utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention.

21. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre Etat, elle a non seulement le devoir mais l'obligation — ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 — de déclencher la procédure amiable proprement dite.

22. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat dont il est un résident, qu'il ait ou non formé par ailleurs une demande ou un recours contentieux selon le droit interne de cet Etat. S'il n'a pas été statué sur un recours, l'autorité compétente de l'Etat 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 Etat contractant.

23. S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal dans l'Etat de sa résidence, un contribuable peut cependant désirer soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains Etats, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judicaire. Dans d'autres Etats, l'autorité compétente est liée par une telle décision. Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter la double imposition.

24. Dans sa seconde phase qui s'ouvre avec l'intervention de l'autorité compétente saisie par le contribuable auprès de celle de l'autre Etat — la procédure se situe désormais au plan des rapports entre Etats, comme s'il y avait eu « endossement » par l'Etat saisi de la réclamation. Mais si cette procédure est sans conteste possible une procédure entre Etats, la question peut se poser, en revanche, de savoir :

— si, comme le titre de l'article et les termes utilisés dans la première phrase du paragraphe 2 le donnent à penser, elle n'est qu'une simple procédure d'accord amiable, ou encore l'exécution d'un « pactum de contrahendo » comportant pour les parties la simple obligation de négocier, mais nullement celle d'arriver à un accord,

— ou si, au contraire, elle doit être interprétée (dans l'hypothèse naturellement où elle se déroule dans le cadre d'une commission mixte) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige.

25. Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier ; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de « résultat » pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. Cependant, des Etats contractants pourraient s'entendre sur un engagement plus étendu selon lequel la procédure amiable, et surtout les discussions dans la commission mixte, devraient conduire à une solution du litige.

Cette règle pourrait résulter soit d'une modification du paragraphe 2, soit d'une interprétation donnée dans un protocole ou un échange de lettres annexé à la Convention.

26. Dans la recherche d'un accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, se déterminer d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes ont, comme en matière d'arbitrage international, la possibilité, à titre subsidiaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable.

27. 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 Etats 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 mutuel lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un Etat contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les Etats contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles.

28. Enfin, 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 Etat 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 le recours pendant. D'un autre côté, il faut tenir compte du souci de l'autorité compétente d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable, avec les difficultés ou risques d'abus qu'elle pourrait comporter. En définitive, il apparaît donc normal que l'exécution d'un accord amiable soit subordonnée :

— à l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et
— au désistement par ce contribuable de son instance devant l'autorité en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable.

Paragraphe 3

29. La première phase de ce paragraphe invite et habilite les autorités compétentes à résoudre, si possible, les difficultés d'interprétation ou d'application par voie d'accord amiable. Il s'agit essentiellement de difficultés d'ordre général et concernant ou pouvant concerner une catégorie de contribuables, même si elles ont été soulevées à l'occasion d'un cas particulier relevant normalement de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2.

30. Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la Convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures de dégrèvement des impôts perçus sur les dividendes, intérêts

et redevances dans l'Etat contractant d'où proviennent ces revenus, mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la convention.

31. A ce titre, les autorités compétentes peuvent notamment :

— lorsqu'un terme a été défini dans la Convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser le sens pour parer à toute difficulté ;

— lorsque la législation d'un Etat a été modifiée, régler, sans toucher à l'équilibre et à la substance de la Convention, les difficultés qui pourraient surgir du nouveau régime d'imposition issu de cette modification.

32. Le paragraphe 3 attribue aux « autorités compétentes des Etats contractants », c'est-à-dire généralement aux Ministres des Finances ou à leurs représentants autorisés normalement chargés de l'application de la Convention, le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'interprétation de celle-ci. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des Etats contractants, il n'appartient pas seulement à « l'autorité compétente » désignée dans la Convention, mais aussi à d'autres autorités (Ministère des Affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces autorités.

33. Les accords amiables réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lient les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de modifier ou d'abroger l'accord amiable.

34. 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 Etat tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux Etats contractants. Il est naturellement souhaitable que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. On doit cependant réserver le cas des Etats contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la convention soit complétée sur des points qui n'y sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite ; dans un tel cas, la convention ne pourrait être complétée que par un avenant soumis, comme la convention elle-même, à ratification ou à approbation.

Paragraphe 4

35. Ce paragraphe fixe les modalités de concertation entre autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable, soit d'un cas particulier relevant de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2, soit de problèmes généraux portant notamment sur l'interprétation ou l'application de la Convention visés au paragraphe 3.

36. Il prévoit d'abord que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles à cet effet. Il n'est donc pas nécessaire de passer par la voie diplomatique.

37. Cette concertation s'effectue normalement par échange de correspondance. Toutefois, si les autorités compétentes le jugent utile pour parvenir plus

aisément à un accord, elles peuvent aussi — comme le prévoit d'ailleurs la deuxième phrase du paragraphe 4 — procéder à des échanges de vues oraux. Elles peuvent, en outre, convenir que ces échanges auront lieu au sein d'une commission composée de représentants desdites autorités.

38. En ce qui concerne cette commission mixte, le paragraphe 4 entend laisser aux autorités compétentes des Etats contractants le soin d'arrêter le nombre des membres ainsi que les règles de procédure de cet organisme.

39. Mais s'il est permis aux Etats contractants d'exclure tout formalisme dans ce domaine, ils ont le devoir, en revanche, d'accorder aux contribuables dont le cas est porté devant la commission, en application du paragraphe 2, certaines garanties essentielles, à savoir :

— le droit de présenter leurs observations, soit par écrit, soit oralement, en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant,
— le droit de se faire assister par un conseil.

40. En revanche, la communication au contribuable ou à son représentant du dossier de l'affaire ne paraît pas justifiée, étant donné la nature particulière de la procédure.

41. Sans méconnaître la liberté de choix dont jouissent, en principe, les autorités compétentes pour la désignation de leurs représentants à la commission mixte, il serait souhaitable que ces autorités s'entendent pour confier la présidence de chaque délégation — dont peuvent faire partie un ou plusieurs représentants du service responsable de la procédure — à un haut fonctionnaire ou magistrat désigné essentiellement en raison de son expérience propre ; il est permis de penser, en effet, que l'intervention de telles personnalités serait de nature à faciliter la réalisation d'un accord.

III. Observations finales

42. Dans l'ensemble, la procédure amiable a donné satisfaction. La pratique conventionnelle la plus récente montre que l'article 25 représente le maximum de ce que les Etats contractants sont prêts à accepter. Il ne faut toutefois pas se dissimuler que, du point de vue du contribuable, cette disposition n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et n'ont pas l'obligation d'en trouver une (cf. paragraphe 25 ci-dessus). La conclusion d'un accord amiable dépend, dans une large mesure, des pouvoirs de transaction laissés aux autorités compétentes par leur droit interne. Dès lors, si une convention est interprétée ou appliquée différemment dans deux Etats contractants et si, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ne peuvent se mettre d'accord sur une solution commune, une double imposition, contraire au sens et à l'objectif d'une convention pour éviter la double imposition, reste possible.

43. Il est difficile d'éviter cette situation sans sortir du cadre de la procédure amiable. Une amorce de solution pourrait être trouvée dans la demande d'un avis arbitral, procédure selon laquelle les deux Etats contractants conviendraient de demander l'avis d'un tiers impartial, la décision définitive demeurant toutefois réservée aux Etats.

44. Les dispositions figurant dans la présente Convention ainsi que les Commentaires y relatifs sont le fruit de travaux internationaux menés en étroite collaboration au sein du Comité des Affaires Fiscales. Une solution simple

consisterait donc à prendre l'avis du Comité des Affaires Fiscales sur le sens précis à donner aux dispositions lorsque des difficultés spéciales d'interprétation se présenteraient sur des points particuliers. Cette méthode, qui entrerait dans le cadre du mandat et des objectifs du Comité visant à éviter la double imposition, pourrait contribuer très utilement à assurer l'harmonisation souhaitable dans l'application des dispositions en question.

45. On pourrait également imaginer de demander l'avis de certaines personnalités agissant comme tiers arbitres. Pour les pays Membres de l'OCDE, le Comité des Affaires Fiscales pourrait, par exemple, dresser périodiquement une liste des personnalités parmi lesquelles les autorités compétentes des deux Etats intéressés pourraient choisir le tiers chargé d'émettre un avis arbitral.

Réserves sur l'article

46. Le *Canada* et le *Portugal* font une réserve sur la dernière phrase du paragraphe 1 car ils ne peuvent accepter un délai aussi long.

47. Le *Canada,* la *Grèce,* l'*Irlande,* l'*Italie,* le *Portugal,* l'*Espagne* et le *Royaume-Uni* 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.

48. 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.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 26 CONCERNANT L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

I. Remarques préliminaires

1. Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux Etats contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les Etats contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

2. En conséquence, le présent article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non-résidents.

3. L'article ne traite pas de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. Cette question fait souvent l'objet d'un accord distinct, bilatéral ou multilatéral, entre les Etats contractants ; on pourrait aussi insérer dans la Convention de double imposition des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, lorsque les Etats contractants estiment cette procédure préférable.

4. L'expérience de ces dernières années a montré que le texte de l'article du Projet de Convention de 1963 laissait la porte ouverte à des interprétations divergentes. Il a donc paru souhaitable d'en préciser le sens en modifiant le texte de l'article et des Commentaires qui s'y rapportent, sans toucher à ses conséquences. A part un seul point de fond (cf. paragraphe 13 ci-dessous) les modifications apportées ont eu principalement pour objet d'écarter tout motif pouvant permettre des interprétations divergentes.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des Etats contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des Etats contractants

relative aux impôts visés par la Convention, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'impôt national en question est couvert par la Convention et où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. A titre d'illustration, on peut citer le cas suivant : une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes n'a pas à être satisfaite par l'Etat requis, car cet impôt n'est pas visé par la Convention.

6. Les exemples suivants pourront éclairer le principe exposé au paragraphe 5 ci-dessus. Dans tous ces cas, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1.

7. Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'Etat A où réside le bénéficiaire demande à l'Etat B où réside le débiteur des renseignements concernant le montant des redevances versées.

b) A l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'Etat B demande à l'Etat A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier Etat et le bénéficiaire effectif des redevances.

c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des Etats différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un Etat et dans ceux du siège central situé dans l'autre Etat (articles 9, 7, 23 A et 23 B).

8. Application de la législation interne

a) Une société de l'Etat A fournit des marchandises à une société indépendante de l'Etat B. L'Etat A désire connaître par l'Etat B le prix payé pour les marchandises par la société de l'Etat B, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.

b) Une société de l'Etat A vend des marchandises à une société de l'Etat B par l'intermédiaire d'une société de l'Etat C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'Etat A et l'Etat C, pas plus qu'entre l'Etat B et l'Etat C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'Etat A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'Etat B le prix payé pour les marchandises par la société de l'Etat B.

c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'Etat A demande à l'Etat B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'Etat B avec laquelle ou lesquelles la société de l'Etat A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'Etat A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier

des dispositions de l'alinéa *c*) du paragraphe 2 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.

9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne, avant de présenter la demande de renseignements à l'autre Etat ;

b) automatiquement, par exemple, quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un Etat contractant et encaissés dans l'autre Etat contractant, sont transmis systématiquement à l'autre Etat ;

c) spontanément, par exemple, lorsqu'un Etat a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre Etat.

10. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention.

11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. En même temps, le maintien du secret dans l'Etat contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 1 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet Etat seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet Etat.

12. Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 1. S'il paraît à l'Etat qui les reçoit que les renseignements présentent de l'intérêt pour d'autres fins que celles qui sont mentionnées précédemment, cet Etat ne peut utiliser les renseignements pour ces autres fins, mais il doit recourir aux moyens appropriés (par exemple, s'il s'agit d'un délit non fiscal, il doit invoquer une convention d'assistance judiciaire).

13. Comme on l'a indiqué ci-dessus, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées, mais il n'en résulte pas que celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences judiciaires publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Toutefois, la dernière phrase du paragraphe ouvre la porte à cette possibilité. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir

à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 1 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux Etats contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par les tribunaux, ou, à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, ils devront l'indiquer expressément dans leur convention.

Paragraphe 2

14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'Etat requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un Etat contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre Etat contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les types de mesures administratives autorisées en ce qui concerne les impôts de l'Etat requis doivent être utilisés même s'ils ne le sont qu'en vue de fournir des renseignements à l'autre Etat contractant. De même, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'Etat requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article.

15. En outre, l'Etat requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant. Il s'ensuit qu'un Etat contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre Etat contractant si ce système est plus étendu que le sien propre.

16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus suivant la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. En d'autres termes, l'Etat requis doit rassembler les renseignements nécessaires à l'autre Etat dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'appliquer ses propres règles d'imposition, sous la réserve indiquée au paragraphe 15 ci-dessus.

17. Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'Etat requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention ; on ne pourra donc faire valoir que cet Etat a manqué à l'obligation du secret.

18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux Etats contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 2 auront pour effet que les Etats contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les Etats contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa *c*) du paragraphe 2 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question audit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un Etat contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'Etat requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret. Les Etats contractants ont toute latitude de compléter la liste des dérogations à l'obligation de fournir des renseignements qui figurent à l'alinéa *c*), par exemple les renseignements couverts par le secret bancaire. On a aussi jugé nécessaire de prévoir une limitation en ce qui concerne les renseignements qui ont trait aux intérêts vitaux de l'Etat lui-même. A cette fin, il est stipulé que les Etats contractants n'ont pas à fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

20. Le *Japon* souhaite préciser au sujet du paragraphe 11 ci-dessus, qu'étant donné que la législation interne et la pratique administrative du Japon concernant la procédure prévue pour rendre publics les renseignements obtenus en vertu de la législation interne sont strictes, il lui sera difficile de fournir les renseignements demandés par un autre Etat si la législation interne et la pratique administrative de cet Etat concernant cette procédure ne sont pas comparables aux siennes.

21. Quant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le *Japon* ne pourra communiquer les renseignements obtenus au moyen de recherches spéciales ou d'un examen particulier que dans la mesure où ces recherches ou cet examen sont liés à l'imposition au Japon.

RÉSERVES SUR L'ARTICLE

22. Le *Portugal* se réserve le droit d'appliquer l'article 26 dans la version du Projet de Convention de 1963.

23. Pour la *Suisse,* le but d'une convention de double imposition consiste à éviter les doubles impositions internationales ; les renseignements nécessaires à une application régulière et propres à empêcher l'utilisation abusive d'une convention peuvent déjà être échangés dans le cadre des dispositions conventionnelles existantes concernant la procédure amiable, la réduction des impôts perçus par voie de retenue à la source, etc. Pour la Suisse, une disposition particulière sur l'échange de renseignements est superflue, puisque même une formule expresse ne pourrait prévoir, conformément au but de la Convention, que l'échange des renseignements qui sont nécessaires à une application régulière et propres à empêcher une utilisation abusive de la Convention. En conséquence, la Suisse oppose une réserve expresse à l'article concernant l'échange de renseignements.

24. Les *Etats-Unis* considèrent que cet article doit s'appliquer à tous les impôts établis par un Etat contractant, et pas seulement aux impôts couverts par la Convention.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 27 CONCERNANT LES AGENTS DIPLOMATIQUES ET FONCTIONNAIRES CONSULAIRES

1. Cette clause a pour but de donner aux agents diplomatiques ou fonctionnaires consulaires la garantie qu'en vertu des dispositions d'une convention de double imposition, ils bénéficieront d'un traitement au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers.

2. L'application simultanée des clauses d'une convention de double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit des gens ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux Etats contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un agent diplomatique accrédité par l'Etat A auprès de l'Etat B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'Etat A ; conformément au droit international, il ne sera pas soumis à l'impôt dans l'Etat B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'Etat B, en vertu de dispositions de la convention bilatérale conclue entre les deux Etats, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'Etat A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les Etats contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

> « Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou fonctionnaires consulaires, en vertu des règles générales du droit des gens ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'Etat accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'Etat accréditant. »

3. Dans de nombreux pays Membres de l'OCDE, la législation interne dispose que les agents diplomatiques et fonctionnaires consulaires, lorsqu'ils se trouvent à l'étranger, sont, du point de vue fiscal, considérés comme des résidents de l'Etat qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays Membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la convention de règles spécifiques précisant qu'aux fins de la convention, l'Etat accréditant est l'Etat de résidence des membres des missions diplomatiques et des postes consulaires des Etats contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :

> « Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique, d'un poste consulaire ou d'une délégation permanente d'un Etat contractant qui est situé dans l'autre Etat

contractant ou dans un Etat tiers est considérée, aux fins de la Convention, comme un résident de l'Etat accréditant, à condition :

a) que, conformément au droit des gens, elle ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'Etat accréditaire pour les revenus de sources extérieures à cet Etat ou pour la fortune située en dehors de cet Etat, et

b) qu'elle soit soumise dans l'Etat accréditant aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur l'ensemble de son revenu ou de sa fortune, que les résidents de cet Etat. »

4. En vertu du paragraphe 1 de l'article 4, les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires d'un Etat tiers accrédités auprès d'un Etat contractant, ne sont pas considérés comme des résidents de l'Etat accréditaire s'ils ne sont soumis dans cet Etat qu'à une imposition limitée (cf. paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 4). Cette observation est également valable pour les organisations internationales établies dans un Etat contractant et pour leurs fonctionnaires, car ils bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité spécial conclu entre l'organisation et l'Etat où elle est établie. Les Etats contractants qui souhaiteraient régler expressément ces cas ou qui voudraient prévenir des avantages fiscaux inopportuns peuvent ajouter la clause suivante à cet article :

« La Convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique, d'un poste consulaire ou d'une délégation permanente d'un Etat tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un Etat contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre Etat contractant en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune. »

En d'autres termes, les organisations internationales, leurs organes ou leurs fonctionnaires qui ne sont imposables dans un Etat contractant qu'en raison de leur revenu de sources situées dans cet Etat, ne devront pas bénéficier de la Convention.

5. Bien que les fonctionnaires consulaires honoraires ne puissent tirer des dispositions de cet article les privilèges auxquels ils n'ont pas droit en vertu des règles générales du droit des gens (il n'existe ordinairement d'exonération fiscale que pour les paiements que les consuls honoraires reçoivent afin de couvrir les dépenses qu'ils engagent pour le compte de l'Etat accréditant), les Etats contractants ont la faculté d'exclure expressément, par accord bilatéral, les fonctionnaires consulaires honoraires de l'application de l'article.

OBSERVATIONS SUR LES COMMENTAIRES

6. La *Belgique,* la *France,* les *Pays-Bas* et la *Suisse* estiment que les personnes qui ne sont pas assujetties à une imposition générale (assujettissement intégral à l'impôt) ou qui ne supportent pas sur la partie imposable de leur revenu un impôt dont le pourcentage correspond à celui auquel serait assujetti leur revenu total s'il n'était pas partiellement exonéré, ne doivent pas être considérées comme des résidents.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 28 CONCERNANT L'EXTENSION TERRITORIALE DE LA CONVENTION

1. Certaines conventions de double imposition précisent les territoires auxquels elles s'appliquent ; certaines d'entre elles prévoient, en outre, que leurs dispositions peuvent être étendues à d'autres territoires et précisent les conditions dans lesquelles cette extension est réalisée. Une clause de cette nature présente un intérêt particulier pour les Etats qui possèdent des territoires outre-mer ou qui assument les relations internationales d'autres Etats ou territoires dans la mesure surtout où elle prévoit que l'extension peut prendre effet par l'échange de notes diplomatiques. Elle présente également de l'intérêt lorsqu'il s'agit d'étendre les dispositions de la Convention à une partie du territoire d'un Etat contractant à laquelle, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'appliquait pas. L'article prévoyant que l'extension peut prendre effet selon toute autre procédure conforme aux dispositions constitutionnelles des Etats, comporte une rédaction acceptable à cet égard par tous les pays Membres de l'OCDE qu'intéresse la disposition dont il s'agit. La seule condition préalable pour que puisse être envisagée l'extension d'une convention à d'autres Etats ou territoires est que ceux-ci perçoivent des impôts de nature analogue à ceux auxquels s'applique la convention.

2. L'article prévoit que la Convention peut être étendue dans sa totalité ou avec les modifications qui s'avéreraient nécessaires, que l'extension prend effet à partir de la date et dans les conditions fixées d'un commun accord entre les Etats contractants et, enfin, que lorsque la Convention sera dénoncée par l'un des Etats contractants, elle cessera également de s'appliquer à tout Etat ou territoire auquel elle a été étendue, à moins que les Etats contractants n'en soient convenus autrement.

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES 29 ET 30 CONCERNANT L'ENTRÉE EN VIGUEUR ET LA DÉNONCIATION DE LA CONVENTION

1. Ces dispositions, qui visent la procédure d'entrée en vigueur, de ratification, de dénonciation et de cessation d'application, sont rédigées en vue d'être incorporées dans des conventions bilatérales et correspondent aux règles ordinairement énoncées dans les accords internationaux.

2. Il peut être nécessaire pour certains Etats contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article 29 une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres Etats 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 Etats.

3. Les Etats contractants sont libres de convenir que la Convention entrera en vigueur à l'expiration d'une période déterminée suivant l'échange des instruments de ratification ou la confirmation que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des Etats.

4. Aucune règle n'a été établie au sujet de la date à laquelle les dispositions de la Convention devront s'appliquer ou cesser de s'appliquer, car ces règles dépendront dans une large mesure de la législation interne des Etats contractants intéressés. Certains Etats déterminent l'assiette de l'impôt sur le revenu acquis pendant l'année en cours, d'autres sur le revenu perçu au cours de l'année précédente ; enfin, d'autres Etats ont un exercice fiscal différent de l'année civile. En outre, dans certaines conventions, la date prévue pour l'application ou la cessation d'application est différente selon qu'il s'agit d'impôts perçus par retenue à la source ou d'impôts prélevés par voie de rôle.

5. Comme il est souhaitable que la Convention reste en vigueur au moins pendant un certain temps, l'article concernant la dénonciation prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord. Les Etats contractants sont libres de décider quelle est la première année au cours de laquelle le préavis peut être donné ou même, s'ils le souhaitent, de convenir de ne pas fixer d'année du tout.

APPENDICE I

RECOMMANDATION DU CONSEIL
concernant la suppression des doubles impositions

(Adoptée par le Conseil le 11 avril 1977)

Le Conseil,

Vu l'article 5*b*) de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques en date du 14 décembre 1960 ;

Vu la Recommandation du Conseil, en date du 30 juillet 1963, concernant la suppression des doubles impositions ;

Vu le Rapport du Comité des Affaires Fiscales, en date du 7 mars 1977, sur la révision du Projet de Convention de l'OCDE de 1963 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;

Considérant qu'il est nécessaire de supprimer les obstacles que la double imposition oppose au libre mouvement des biens, des services, des capitaux et de la main-d'œuvre entre les pays Membres de l'OCDE grâce à la conclusion entre eux de conventions à cette fin ;

Considérant également qu'il est nécessaire d'harmoniser les conventions bilatérales existantes sur la base de principes, de définitions, de règles et de méthodes uniformes, d'adopter une interprétation commune, et d'étendre le réseau actuel de ces conventions à tous les pays Membres ;

Considérant enfin que les efforts des pays Membres en ce sens ont produit depuis 1963 des résultats importants et que le nouveau Modèle de Convention permettra de confirmer et d'étendre la coopération internationale existant en matière fiscale ;

I. RECOMMANDE aux Gouvernements des pays Membres :

1. de poursuivre leurs efforts pour conclure des conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune avec ceux des pays Membres avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles conventions, et de réviser les conventions existant entre eux qui ne correspondraient plus aux nécessités actuelles ;

2. de se conformer, à l'occasion de la conclusion de conventions bilatérales nouvelles ou de la révision de conventions bilatérales existant entre eux, au Modèle de Convention figurant en Annexe à la présente Recommandation (ci-après appelé « Modèle de Convention »), tel qu'il est interprété dans les Commentaires y relatifs et compte tenu des réserves et dérogations au Modèle de Convention, qui figurent dans le Rapport visé ci-dessus.

II. RECOMMANDE que les Gouvernements des pays Membres qui le jugent approprié examinent la possibilité de conclure entre eux des conventions multilatérales sur la base du Modèle de Convention.

III. INVITE les Gouvernements des pays Membres à notifier à l'Organisation le texte de toute convention nouvelle ou révisée de double imposition conclue entre eux et, le cas échéant, les raisons pour lesquelles les dispositions du Modèle de Convention n'auraient pas été adoptées dans ces conventions.

IV. CHARGE le Comité des Affaires Fiscales :

1. d'examiner les notifications qui seront ainsi fournies et de lui faire rapport en tant que de besoin ;

2. de procéder périodiquement à l'examen des situation dans lesquelles une double imposition peut se produire, à la lumière de l'expérience acquise par les pays Membres, et de faire toute proposition utile en vue d'y porter remède.

V. DÉCIDE d'abroger la Recommandation du Conseil, en date du 30 juillet 1963, visée ci-dessus.

APPENDICE II

LISTE DES CONVENTIONS BILATÉRALES DE DOUBLE IMPOSITION SUR LE REVENU ET SUR LA FORTUNE SIGNÉES ENTRE LES PAYS MEMBRES DE L'OCDE DU 1er JUILLET 1963 AU 1er JANVIER 1977

Etats contractants	N (nouvelle) R (révisée)	Date de signature	Date de signature de la précédente convention
France-Grèce	N	21. 8.63	
Autriche-Finlande	N	8.10.63	
Islande-Suède	R	23. 1.64	8. 9.37
Danemark-Irlande	N	4. 2.64	
Belgique-France	R	10. 3.64	16. 5.31
Danemark-Finlande	R	7. 4.64	2.12.37
Canada-Japon	N	5. 9.64	
Allemagne-Royaume-Uni	R	26.11.64	18. 8.54
France-Japon	N	27.11.64	
Grèce-Italie	N	19. 3.65	
Suède-Suisse	R	7. 5.65	16.10.48
Belgique-Suède	R	2. 7.65	1. 4.53
Danemark-Italie	N	10. 3.66	
Islande-Norvège	N	30. 3.66	
Allemagne-Grèce	R	18. 4.66	15. 6.44
Allemagne-Japon	N	22. 4.66	
Espagne-Suisse	N	26. 4.66	
Autriche-Irlande	N	24. 5.66	
Nouvelle-Zélande-Royaume-Uni	R	13. 6.66	27. 5.47
France-Suisse	R	9. 9.66	31.12.53
Norvège-Pays-Bas	R	22. 9.66	29.12.50
Irlande-Suisse	N	8.11.66	
Canada-Irlande	R	23.11.66	28.10.54
Canada-Norvège	N	23.11.66	
Allemagne-Espagne	N	5.12.66	
Canada-Royaume-Uni	R	12.12.66	6.12.65
Autriche-Espagne	N	20.12.66	
Allemagne-Belgique	N	11. 4.67	
Japon-Norvège	R	11. 5.67	21. 2.59
Luxembourg-Royaume-Uni	N	24. 5.67	
Belgique-Norvège	N	30. 6.67	
Etats-Unis-France	R	28. 7.67	25.7.39
Finlande-Italie	N	4. 8.67	
Belgique-Royaume-Uni	R	29. 8.67	27. 3.53
Pays-Bas-Royaume-Uni	R	31.10.67	15.10.48
Espagne-Finlande	N	15.11.67	
Australie-Royaume-Uni	R	7.12.67	29.10.46

Etats contractants	N (nouvelle) R (révisée)	signature Date de	Date de signature de la précédente convention
Danemark-Japon	R	3. 2.68	10. 3.59
Pays-Bas-Suède	R	12. 3.68	25. 4.52
France-Irlande	N	21. 3.68	
Portugal-Royaume-Uni	N	27. 3.68	
Belgique-Japon	N	28. 3.68	
Luxembourg-Pays-Bas	N	8. 5.68	
France-Royaume-Uni	R	22. 5.68	14.12.50
Belgique-Grèce	N	24. 5.68	
Espagne-Portugal	N	29. 5.68	
Norvège-Royaume-Uni	R	22. 1.69	2. 5.51 (Protocole 29.6.66)
Japon-Royaume-Uni	R	10. 2.69	4. 9.62
Irlande-Pays-Bas	N	11. 2.69	
Italie-Japon	N	20. 3.69	
Australie-Japon	N	20. 3.69	
Finlande-Irlande	N	21. 4.69	
Autriche-Royaume-Uni	R	30. 4.69	20. 7.56
Belgique-Portugal	N	16. 7.69	
Finlande-Royaume-Uni	R	17. 7.69	12.12.51
Belgique-Danemark	N	16.10.69	
Irlande-Norvège	N	21.10.69	
Japon-Pays-Bas	N	3. 3.70	
Etats-Unis-Finlande	R	6. 3.70	3. 3.52
Finlande-Pays-Bas	R	13. 3.70	29. 3.54
Finlande-Portugal	N	27. 4.70	
Danemark-Islande	R	21. 5.70	24. 1.39
Norvège-Portugal	N	24. 6.70	
Belgique-Irlande	N	24. 6.70	
Belgique-Etats-Unis	R	9. 7.70	28.10.48 (Protocole 9.9.52, 21.5.65, 11.12.67)
Autriche-Pays-Bas	N	1. 9.70	
Finlande-France	R	11. 9.70	25. 8.58
Belgique-Luxembourg	R	17. 9.70	9. 3.31 (échange de lettres de 1965)
Autriche-Grèce	N	22. 9.70	
Belgique-Espagne	N	24. 9.70	
Belgique-Italie	R	19.10.70	11. 7.31
Belgique-Pays-Bas	R	19.10.70	20. 2.33
Autriche-Turquie	N	3.11.70	
Autriche-Portugal	N	29.12.70	

Etats contractants	N (nouvelle) R (révisée)	Date de signature	Date de signature de la précédente convention
France-Portugal	N	14. 1.71	
Japon-Suisse	N	19. 1.71	
Etats-Unis-Japon	R	8. 3.71	16. 4.54 (Protocoles 23.3.57, 7.5.60 et 14.8.62)
Allemagne-Islande	N	18. 3.71	
Irlande-Italie	N	11. 6.71	
Espagne-Pays-Bas	N	16. 6.71	
Allemagne-Suisse	R	11. 8.71	15. 7.31 (Protocoles 9.9.57 et 20.3.59 en ce qui concerne les impôts sur le revenu et la fortune)
Norvège-Suède	R	1.11.71	27. 9.56 (Protocole 21.5.59)
Etats-Unis-Norvège	R	3.12.71	13. 6.49 (Protocole 10.6.58)
Norvège-Turquie	N	16.12.71	
Autriche-Belgique	N	29.12.71	
Finlande-Norvège	R	12. 1.72	29. 3.54
Irlande-Luxembourg	N	14. 1.72	
Finlande-Japon	N	29. 2.72	
Finlande-Islande	N	2. 3.72	
Danemark-Portugal	N	3. 3.72	
Danemark-Espagne	N	3. 7.72	
Australie-Nouvelle-Zélande	R	8.11.72	12. 5.60
Allemagne-Australie	N	24.11.72	
France-Pays-Bas	R	16. 3.73	30.12.49
Finlande-Suède	R	27. 6.73	21.12.49 (Protocoles 9.9.68, 19.6.58, 25.9.52)
Espagne-France	R	27. 6.73	8. 1.63
Danemark-Suède	R	16.11.73	21. 7.58 (Protocole 13.5.59)
Danemark-Suisse	R	23.11.73	14. 1.57
Irlande-Japon	N	18. 1.74	
Autriche-Suisse	R	30. 1.74	12.11.53
Espagne-Japon	N	13. 2.74	
Portugal-Suisse	N	26. 9.74	
Allemagne-Turquie	N	8.11.74	
Islande-Luxembourg	N	29. 4.75	
Canada-France	R	2. 5.75	16. 3.51
Etats-Unis-Islande	N	18. 5.75	
Belgique-Canada	N	29. 5.75	
Espagne-Royaume-Uni	N	21.10.75	
Etats-Unis-Royaume-Uni	R	31.12.75	16. 4.45 (Protocoles 6.6.46, 25.5.54, 19.8.57, 17.3.66)

Etats contractants	N (nouvelle) R (révisée)	Date de signature	Date de signature de la précédente convention
Allemagne-Canada	R	22. 1.76	4. 6.56
Italie-Suisse	N	9. 3.76	
Australie-Pays-Bas	N	17. 3.76	
Australie-France	N	13. 4.76	
Belgique-Finlande	R	18. 5.76	11. 2.54 (conv.complémentaire 21.5.70)
Irlande-Royaume-Uni	R	2. 6.76	14. 4.26 (et Prot. 25.4.28, 21.7.47, 18.5.49, 4.4.59, 23.6.60, 2.5.73 et 3.6.75)
Espagne-Suède	R	16. 6.76	25. 4.63 (Prot. 14.3.66)
Canada-Suisse	N	20. 8.76	
Canada-Espagne	N	23.11.76	
Autriche-Canada	N	9.12.76	

APPENDICE III

TEXTE DU PROJET DE CONVENTION DE 1963

CHAPITRE I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1

PERSONNES VISEES

La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats.

Article 2

IMPOTS VISES

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

a) en ce qui concerne (l'Etat A) : .....
b) en ce qui concerne (l'Etat B) : .....

4. La Convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

CHAPITRE II

DEFINITIONS

Article 3

DEFINITIONS GENERALES

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) les expressions « un Etat contractant » et « l'autre Etat contractant » désignent, suivant le contexte, (l'Etat A) ou (l'Etat B) ;

b) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;

c) le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;

d) les expressions « entreprise d'un Etat contractant » et « entreprise de l'autre Etat contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant ;

e) l'expression « autorité compétente » désigne :

(1) (dans l'Etat A), ...

(2) (dans l'Etat B), ...

2. Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Article 4

DOMICILE FISCAL

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :

a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle ;

c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité ;

d) Si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, elle est réputée résident de l'Etat contractant où se trouve son siège de direction effective.

Article 5

ETABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'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 ;
f) une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;
g) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.

3. On ne considère pas qu'il y a 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, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant — autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 — est considérée comme « établissement stable » dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.

5. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de toute autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

6. Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat 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.

Chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6

REVENUS IMMOBILIERS

1. Les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2. L'expression « biens immobiliers » est définie conformément au droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés. L'expression englobe 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 redevances variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme biens immobiliers.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale.

Article 7

BENEFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

2. Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entre-

prise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.

4. S'il est d'usage, dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article.

5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont calculés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

7. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

Article 8

NAVIGATION MARITIME, INTERIEURE ET AERIENNE

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la 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'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

3. Si le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est réputé situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

Article 9

ENTREPRISES ASSOCIEES

Lorsque

a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou

indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions acceptées ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre les entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

Article 10

DIVIDENDES

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces dividendes peuvent être imposés dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire des dividendes est une société (à l'exclusion des sociétés de personnes) qui dispose directement d'au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;

b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

Ce paragraphe ne concerne pas l'imposition de la société pour les bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

3. Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des dividendes, résident d'un Etat contractant, a, dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, un établissement stable auquel se rattache effectivement la participation génératrice des dividendes. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut

percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société aux personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre Etat, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

Article 11

INTERETS

1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces intérêts peuvent être imposés dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant des intérêts. Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des fonds publics, des obligations d'emprunts, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices, et des créances de toute nature, ainsi que tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'Etat d'où proviennent les revenus.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des intérêts, résident d'un Etat contractant, a, dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, un établissement stable auquel se rattache effectivement la créance génératrice des intérêts. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable pour lequel l'emprunt générateur des intérêts a été contracté et qui supporte la charge de ces intérêts, lesdits intérêts sont réputés provenir de l'Etat contractant où l'établissement stable est situé.

6. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts payés, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont versés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 12

REDEVANCES

1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat.

2. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des redevances, résident d'un Etat contractant, a, dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances, un établissement stable auquel se rattache effectivement le droit ou le bien générateur des redevances. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

4. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances payées, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont versées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 13

GAINS EN CAPITAL

1. Les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe dont dispose un résident d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession libérale, y compris de tels gains provenant de l'aliénation globale de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat. Toutefois, les gains provenant de l'aliénation des biens mobiliers visés au paragraphe 3 de l'article 22 ne sont imposables que dans

l'Etat contractant où les biens en question eux-mêmes sont imposables en vertu dudit article.

3. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1 et 2 ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident.

Article 14

PROFESSIONS INDEPENDANTES

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base, les revenus sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à ladite base fixe.

2. L'expression « professions libérales » comprend en particulier les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

Article 15

PROFESSIONS DEPENDANTES

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si :

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;
b) les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre Etat ; et
c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la naviga-

tion intérieure, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

Article 16

TANTIEMES

Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

Article 17

ARTISTES ET SPORTIFS

Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus que les professionnels du spectacle, tels les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'Etat contractant où ces activités sont exercées.

Article 18

PENSIONS

Sous réserve des dispositions du paragraphe 1 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat.

Article 19

FONCTIONS PUBLIQUES

1. Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivités dans l'exercice de fonctions de caractère public, sont imposables dans cet Etat.

2. Les dispositions des articles 15, 16 et 18 s'appliquent aux rémunérations ou pensions versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée par l'un des Etats contractants ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

Article 20

ETUDIANTS

Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était auparavant, un résident d'un Etat contractant et qui séjourne dans l'autre Etat contractant à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet autre Etat, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet autre Etat.

Article 21

REVENUS NON EXPRESSEMENT MENTIONNES

Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant qui ne sont pas expressément mentionnés dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet Etat.

CHAPITRE IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22

FORTUNE

1. La fortune constituée par des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, est imposable dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2. La fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou par des biens mobiliers constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale est imposable dans l'Etat contractant où est situé l'établissement stable ou la base fixe.

3. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

4. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat.

CHAPITRE V

DISPOSITIONS POUR ELIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23 A

METHODE D'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés.

2. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat accorde sur l'impôt dont il frappe les revenus de ce résident une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre Etat contractant. La somme ainsi déduite ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant la déduction, correspondant aux revenus reçus de l'autre Etat contractant.

Article 23 B

METHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre Etat contractant, le premier Etat déduit :

a) de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans l'autre Etat contractant ;

b) de l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans l'autre Etat contractant.

2. Toutefois, la somme déduite dans l'un ou l'autre cas ne peut excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant la déduction, correspondant selon le cas, aux revenus ou à la fortune imposables dans l'autre Etat contractant.

CHAPITRE VI

DISPOSITIONS SPECIALES

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation.

2. Le terme « nationaux » désigne :

a) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant ;

b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant.

3. Les apatrides ne sont soumis dans un Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet Etat se trouvant dans la même situation.

4. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité.

Cette disposition ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

5. Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier Etat.

6. Le terme « imposition » désigne dans le présent article les impôts de toute nature ou dénomination.

Article 25

PROCEDURE AMIABLE

1. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par chacun des deux Etats entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme à la présente Convention, il peut, indépendamment des recours prévus par la législation nationale de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont il est résident.

2. Cette autorité compétente s'efforcera, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, de régler la question par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention.

3. Les autorités compétentes des Etats contractants 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. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une Commission composée de représentants des autorités compétentes des Etats contractants.

Article 26

ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention et celles des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient est conforme à la Convention. Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation :

a) de prendre des dispositions administratives dérogeant à sa propre législation ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant ;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa propre législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ;

c) de transmettre des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Article 27

FONCTIONNAIRES DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES

Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

Article 28

EXTENSION TERRITORIALE

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires, [à toute partie du territoire de (l'Etat A) ou de (l'Etat B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la Convention ou] à tout autre Etat ou territoire dont (l'Etat A) ou (l'Etat B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de caractère 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 Etats contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

2. A moins que les deux Etats contractants n'en soient convenus autrement, lorsque la Convention sera dénoncée par l'un d'eux en vertu de l'article 30, elle cessera de s'appliquer, dans les conditions prévues à cet article, [à toute partie du territoire de (l'Etat A) ou de (l'Etat B) ou] à tout Etat ou territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.

NOTE : Les mots entre parenthèses visant le cas où, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'applique pas à une partie du territoire d'un Etat contractant.

CHAPITRE VII

DISPOSITIONS FINALES

Article 29

ENTREE EN VIGUEUR

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à ..... aussitôt que possible.

2. La présente Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :

a) (dans l'Etat A) .....
b) (dans l'Etat B) .....

Article 30

DENONCIATION

La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des Etats contractants. Chacun des Etats contractants peut dénoncer la Convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile et à partir de l'année ..... Dans ce cas, la Convention cessera d'être applicable :

a) (dans l'Etat A) .....
b) (dans l'Etat B) .....

CLAUSE TERMINALE

NOTE : La clause terminale concernant la signature sera rédigée conformément aux procédures constitutionnelles des deux Etats contractants.